Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement



itc

Manuel de l'ONU
relatif à certains aspects de
l'administration des conventions concernant la double imposition
établi à l'intention des pays en développement

Édité par
Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka





Nations Unies
New York, 2015

Copyright © novembre 2015
Nations-Unies

Tous droits réservés

Les opinions et les interprétations exprimées dans cette publication sont celles des auteurs et ne reflètent pas nécessairement les vues de l'Organisation des Nations Unies ou de l'une des organisations qui ont parrainé son élaboration ou y ont contribué.

Pour plus d'informations, contactez:

Organisation des Nations-Unies
Département des affaires économiques
et sociales
Bureau du financement du développement,
Secrétariat des Nations Unies,
Two UN Plaza, Room DC2-2170
New York, N.Y. 10017, USA
Tél. : (1-212) 963-7633 • Fax : (1-212) 963-0443
Courriel : TaxffdCapDev@un.org

Préface

Au cours de la dernière décennie, la relation entre la mobilisation des ressources financières au service du développement et la coopération internationale en matière fiscale a occupé une place importante dans les documents finaux des principaux sommets et conférences des Nations Unies sur les questions économiques et sociales. Il s'agit notamment du Consensus de Monterrey (2002), de la Déclaration de Doha sur le financement du développement (2008), ainsi que des résultats de la Conférence sur la crise financière (2009) et de la Réunion plénière de haut niveau de l'Assemblée générale sur les objectifs du Millénaire pour le développement (2010). Dans la Déclaration de Doha, les États Membres ont reconnu les efforts menés aux niveaux multilatéral, régional et national en vue d'améliorer les capacités des pays en développement à « négocier des accords d'investissement mutuellement avantageux » et « promouvoir les bonnes pratiques fiscales »[1].

Les conventions fiscales jouent un rôle clé dans le contexte de la coopération internationale en matière fiscale. D'une part, elles encouragent l'investissement international et donc la croissance économique mondiale, en réduisant ou en éliminant la double imposition internationale sur les revenus transfrontaliers. D'autre part, elles renforcent la coopération entre les administrations fiscales, en particulier dans la lutte contre la fraude fiscale internationale.

Les pays en développement, en particulier les moins avancés, ne possèdent souvent pas l'expertise et l'expérience nécessaires pour interpréter et administrer efficacement les conventions fiscales. De ce fait, l'application des conventions fiscales peut s'avérer difficile, prendre beaucoup de temps et, dans le pire scénario, être inefficace. En outre, les lacunes de compétences dans l'interprétation et l'administration des conventions fiscales existantes peuvent compromettre la capacité des pays en développement à être des partenaires de convention efficaces, notamment en ce qui concerne la coopération dans la lutte contre la fraude fiscale internationale. Des initiatives de renforcement des capacités sont nécessaires pour accroître les compétences

[1] A/RES/63/239, annexe, paras. 16 et 25.

en matière fiscale des fonctionnaires concernés dans les pays en développement et contribuer ainsi à la consolidation de leur rôle en faveur des efforts mondiaux visant à améliorer le climat d'investissement et à lutter efficacement contre la fraude fiscale internationale.

Les conventions fiscales et les modèles de convention ne comprennent généralement pas d'orientation sur la façon dont les dispositions des conventions devraient être appliquées, laissant cette question au droit interne des États contractants. Bien qu'il existe une documentation de plus en plus abondante et une offre généreuse de matériel pédagogique sur les dispositions de fond des conventions fiscales et la relation entre celles-ci et les dispositions du droit interne d'un pays, relativement peu d'aide est disponible pour ce qui concerne l'application concrète des conventions fiscales. Le présent manuel, fruit d'un projet conjoint du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales et du Pacte fiscal international, est destiné à contribuer à combler cette lacune.

Comment les dispositions des conventions fiscales s'appliquent-elles dans la pratique ? Cette question est abordée par les dix chapitres qui composent le présent manuel. Ils ont été rédigés par des experts fiscaux internationaux, bénéficiant de vastes consultations auprès de nombreux experts des autorités fiscales nationales et des Ministères des finances des pays en développement. Le manuel décrit les pratiques exemplaires des pays en matière d'administration de leurs conventions fiscales et désigne les dénominateurs communs dans la mesure du possible. L'accent est mis sur les pratiques des autorités fiscales des pays en développement. Leurs experts sont peut-être mieux placés pour aider d'autres pays en développement ayant moins d'expérience dans ce domaine, vu qu'ils ont emprunté une voie similaire il n'y a pas si longtemps. Un effort est fait pour que la matière soit de base et pratique et pour que l'accent soit mis sur les aspects de procédure de l'application de la convention plutôt que sur ses règles matérielles.

La présente publication a été conçue, rédigée, discutée, révisée et publiée en sept mois, grâce à l'enthousiasme et à l'engagement de chacun. Nous espérons qu'elle permettra de susciter d'autres discussions sur le sujet de l'administration des conventions fiscales, notamment lors des événements de renforcement des capacités, organisés par

des organisations internationales intervenant dans le domaine de la coopération fiscale internationale.

Alexander Trepelkov
Directeur, Bureau du financement du développement
Département des affaires économiques et sociales

Remerciements

Nous tenons à remercier le Ministère fédéral de la Coopération économique et du Développement (BMZ) pour son généreux soutien financier, qui a permis la mise en œuvre de ce projet et la publication du *Manuel relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition, établi à l'intention des pays en développement*. Nous tenons également à remercier notre partenaire, le International Tax Compact (ITC), pour son soutien financier et technique tout au long de ce projet et d'avoir facilité les contacts avec les experts au sein des autorités fiscales nationales et des Ministères des finances des pays en développement.

Nous souhaitons exprimer notre profonde gratitude et adresser nos sincères remerciements à toutes les personnes et les organisations impliquées dans la mise en œuvre du projet conjoint ONU-ITC et dans la production de ce manuel en sept mois.

Nous tenons à remercier les auteurs des chapitres qui composent ce manuel d'avoir délivré cet excellent produit malgré les contraintes de temps. Nous sommes surtout reconnaissants au professeur Brian J. Arnold et au professeur Hugh J. Ault, qui, en plus d'avoir produit leurs chapitres respectifs, ont appuyé sans réserve ce projet depuis le début, nous ont aidés à obtenir l'engagement des autres auteurs et nous ont prodigué de précieux conseils.

Nous tenons également à exprimer notre gratitude pour la contribution des experts des autorités fiscales nationales et des Ministères des finances des pays en développement qui ont participé avec leurs idées aux projets de chapitres, à savoir : M. Ulvi Yusifov (Azerbaïdjan), M. Syed Mohammad Abu Daud (Bangladesh), Mme Sabina Theresa Walcott-Denny (la Barbade), Mme Pen Sopakphea (Cambodge), M. Adrien Terence Tocke (Cameroun), Mme Natalia Aristizábal (Colombie), M. Mario Ricardo Osorio Hernandez (Colombie), Mme Ana Yesenia Rodríguez (Costa Rica), Mme Evelyn Maria Molina (Costa Rica), M. Galo Antonio Maldonado (Équateur), M. Mamdouh Sayed Omar (Égypte), M. Hesham Ismail Abdelmonem Khodair (Égypte), M. Ruslan Akhalaia (Géorgie), Mme Marine Khurtsidze (Géorgie), M. Samuel McLord Chekpeche (Ghana), M. Eric NII Yarboi Mensah

(Ghana), M. Gunawan Pribadi (Indonésie), Mme Nurgul Akshabayeva (Kazakhstan), M. Pusetso Seth Macheli (Lesotho), M. Setsoto Ranthocha (Lesotho), M. Crispin Clemence Kulemeka (Malawi), Mme Laïla Benchekroun (Maroc), Mme Najia Bargui (Maroc), Mme Mya Mya Oo (Myanmar), Mme Naydine Sharida du Preez (Namibie), M. Tanka Mani Sharma (Népal), M. Adesoji Bodunde Omoyele (Nigéria), Mme Patience Emily Rubagumya (Ouganda), Mme Laura Cristina Barrios Altafulla (Panama), Mme Leka Nama Nablu (Papouasie-Nouvelle-Guinée), Mme Irving Ojeda Alvarez (Pérou), Mme Kim S. Jacinto-Henares (Philippines), Mme Anastasia Certan (République de Moldova), M. Saythong Ouiphilavong (République démocratique populaire lao), M. Edgar Octavio Morales (République dominicaine), Mme Mwantumu Mshirazi Salim (République-Unie de Tanzanie), M. Kayigi Habiyambere Aimable (Rwanda), M. Baye Moussa Ndoye (Sénégal), Mme Phensuk Sangasubana (Thaïlande), Mme Tetiana Skupova (Ukraine), M. Alvaro Romano (Uruguay), Mme Tran Thi Phuong Nhung (Viêt Nam), M. Berlin Msiska (Zambie) et M. Max Mugari (Zimbabwe).

Nous tenons également à exprimer notre reconnaissance pour le rôle majeur accompli par les membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, à savoir : M. Ronald van der Merwe (Afrique du Sud), M. Wolfgang Lasars (Allemagne), Mme Lise-Lott Kana (Chili), M. Enrico Martino (Italie), M. Mansor Hassan (Malaisie), M. Armando Lara Yaffar (Mexique) et M. Stig Sollund (Norvège), qui ont apporté leur expertise à ce projet bénévolement.

Nous sommes également reconnaissants aux chefs et représentants des organisations internationales et régionales qui ont soutenu ce projet, notamment : M. Logan Wort, M. Lincoln Marais et Mme Elizabeth Storbeck du Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF) ; M. Márcio Verdi, M. Socorro Velazquez et M. Miguel Pecho de Centre inter-américan des administrations fiscales (CIAT) ; M. Robert Maate de la Communauté d'Afrique de l'Est (CAE) ; et M Paolo Ciocca du Fonds international de développement agricole (FIDA). En particulier, nous tenons à remercier M. Pascal Saint-Amans, Mme Marlies de Ruiter, M. Jacques Sasseville et M. David Partington de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) d'avoir partagé leurs précieuses expertise et ressources.

Nous tenons également à remercier l'équipe du Pacte fiscal international, M. Roland von Frankenhorst et Mme Yanina Oleksiyenko, pour leur engagement et leur soutien à toutes les activités de ce projet. Nous sommes reconnaissants à M. Matthias Witt, M. Harald Kueppers et Mme Katharina Gunselmann de la Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, d'avoir participé au projet et partagé leurs expériences. Nous remercions aussi M. Wolfgang Lasars et M. Klaus Klotz d'avoir représenté le Gouvernement allemand dans ce projet.

Enfin et surtout, nous tenons à exprimer notre gratitude pour la précieuse aide d'autres membres du personnel du Bureau du financement du développement, à savoir : M. Michael Lennard, Mme Irving Ojeda Alvarez, Mme Leah McDavid, Mme Victoria Panghulan et Mme Mary Nolan, qui ont fourni un appui dans leurs domaines respectifs.

Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka
28 juin 2013

Remerciements pour l'édition française

Nous tenons à renouveler notre remerciement au Ministère fédéral de la Coopération économique et du Développement (BMZ) pour avoir continué son généreux soutien financier, à travers le International Tax Compact (ITC), qui a permis la traduction en français du *Manuel relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition*, établi à l'intention des pays en développement, initialement disponible en anglais.

Les travaux de traduction ont été conduits par le Service français de traduction ONU, que nous remercions.

Nous souhaitons exprimer notre gratitude à M. Alain Castonguay, l'ancien chef principal section des conventions fiscales, au Ministère des Finances du Canada, qui a révisé la traduction en apportant son inestimable contribution technique.

Enfin, nous tenons également à remercier Mme Elena Belletti et Mme Leah McDavid, membres du personnel du Bureau du financement du développement, pour la revue de la version finale de ce manuel.

Alexander Trepelkov, Harry Tonino et Dominika Halka

Introduction

Ce livre est le fruit d'un projet, entrepris conjointement par le Bureau du financement du développement (FfDO) du Département des affaires économiques et sociales de l'Organisation des Nations Unies et le Pacte fiscal international (ITC), visant à renforcer la capacité des autorités fiscales nationales et des Ministères des finances des pays en développement à identifier et évaluer efficacement leurs besoins en matière de négociation et d'administration des conventions fiscales. La contribution financière au projet a été fournie par le Ministère fédéral allemand de la coopération économique et du développement (BMZ). Au sein du FfDO, le projet a été mis en œuvre par une petite équipe dirigée par le directeur, M. Alexander Trepelkov, et comprenant Mme Dominika Halka et M. Harry Tonino, économistes, avec l'appui administratif de Mme Victoria Panghulan.

L'objectif final de ce projet était d'appuyer la mise au point d'un ensemble d'outils de renforcement des capacités à l'usage des pays en développement, qui serait axé sur la demande, reflèterait de manière adéquate les besoins de ces pays et complèterait les outils de capacité existants.

Le projet a été lancé en décembre 2012. Dans un premier temps, deux réunions techniques simultanées se sont tenues à Rome (Italie) les 28–29 janvier 2013, avec la participation de 25 représentants des autorités fiscales nationales et des Ministères des finances des pays en développement, représentant toutes les régions du monde. La discussion autour de l'administration des conventions fiscales, tenue dans le cadre de plusieurs sessions thématiques, a été facilitée par des membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (le Comité) et des représentants de plusieurs organisations internationales et régionales. Les experts nationaux ont partagé ouvertement les expériences et les préoccupations de leurs pays. La discussion a permis : (i) d'identifier les besoins des pays en développement en matière d'administration des conventions fiscales et de faire le point sur les outils de renforcement des capacités à leur disposition ; et (ii) d'identifier les lacunes actuelles en termes de compétences et les défis auxquels sont confrontés les pays en développement dans l'administration de

leurs conventions fiscales. Un rapport de la réunion, résumant les principales conclusions et détaillant les domaines prioritaires aux fins d'élaboration d'activités pertinentes de renforcement des capacités et d'outils pour aborder ces aspects, est disponible à l'adresse : http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013CBTTNA/Summary.pdf.

La réunion de Rome a donné lieu au « mandat » d'une série de documents techniques, permettant d'aborder les questions spécifiques de l'administration des conventions fiscales d'intérêt pour les pays en développement. Ce mandat a été identifié et approuvé par les participants nationaux à la réunion. En conséquence, les projets de documents ont été préparés par plusieurs experts en fiscalité internationale et examinés par les pairs.

Ces documents ont ensuite été soumis à discussion par les auteurs lors de la réunion technique, tenue à New York les 30-31 mai 2013, avec la participation de 32 représentants des autorités fiscales nationales et des Ministères des finances des pays en développement. Chaque document a été examiné dans une session distincte, présidée par un membre du Comité ou par un représentant de l'organisation internationale ou régionale pertinente. Suite à une présentation par l'auteur, un intervenant principal désigné, représentant un pays en développement, a été invité à commenter le document, en mettant l'accent sur l'expérience spécifique de son pays. S'en est suivi un échange de vues ouvert entre tous les participants. Au cours de la discussion, de nombreuses propositions concrètes ont été faites sur la façon dont les documents pourraient mieux s'adapter aux réalités des administrations fiscales des pays en développement. L'aspect d'échange Sud-Sud a fortement émergé. Les participants des pays en développement se sont engagés dans une discussion intense, prodiguant des conseils aux pays ayant moins d'expérience dans la négociation et l'administration des conventions concernant la double imposition et mettant en commun les meilleures pratiques. Il a été estimé que les experts des pays en développement étaient souvent mieux placés pour aider d'autres pays en développement que les experts des pays développés, vu qu'ils ont emprunté une voie similaire il n'y a pas si longtemps.

Après la réunion, les auteurs ont révisé leurs documents en tenant compte des commentaires reçus d'autres experts. Les documents ont ensuite été finalisés et édités pour constituer le présent *Manuel relatif*

à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition, établi à l'intention des pays en développement.

Le *Manuel de l'ONU* sera lancé et distribué lors de la réunion de l'OCDE avec les économies non membres de l'OCDE et les organisations internationales précédant la 18e réunion annuelle sur les conventions fiscales, prévue à Paris le 25 septembre 2013.

La version électronique de ce Manuel de l'ONU sera disponible gratuitement à l'adresse : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

Pour la prochaine étape, le FfDO envisage d'organiser, en collaboration avec les partenaires, un forum annuel sur l'administration des conventions fiscales et d'autres événements de renforcement des capacités, sur la base du *Manuel de l'ONU*, en vue de promouvoir l'échange Sud-Sud dans le domaine des enjeux actuels de l'administration des conventions concernant la double imposition.

Table des matières

Chapitre I

Aperçu général des aspects liés à l'application des conventions concernant la double imposition

Brian J. Arnold*

1. Introduction

Au cours des dernières décennies, le nombre de conventions fiscales bilatérales a augmenté de façon spectaculaire. Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[1] (Modèle de convention des Nations Unies) et le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[2] (Modèle de convention de l'OCDE) fournissent des modèles à l'usage des pays dans la négociation des conditions de leurs conventions et sont régulièrement mis à jour. Le Modèle de convention des Nations Unies a été révisé pour la dernière fois en 2011 et le Modèle de convention de l'OCDE en 2010[3]. Les pays en développement concluent de plus en plus souvent des conventions fiscales avec les pays développés et d'autres pays en développement pour faciliter le commerce et l'investissement transfrontaliers. Bien qu'il existe une documentation de plus en plus abondante sur les dispositions de fond des conventions fiscales et la relation entre celles-ci et les dispositions

* Conseiller principal, Fondation canadienne de fiscalité, Toronto, Canada.

[1] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York: United Nations, 2011).

[2] Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

[3] Toute référence au Modèle de convention des Nations Unies et à ses commentaires se rapportent à la version de 2011, sauf indication contraire. De même, toute référence au Modèle de convention de l'OCDE et à ses commentaires se rapportent à la version de 2010, sauf indication contraire.

du droit interne d'un pays, relativement peu d'informations sont disponibles sur l'application concrète des conventions fiscales.

Ce chapitre entend donner un aperçu des questions liées à l'application des dispositions des conventions fiscales bilatérales. À cet égard, il fournit une introduction aux autres chapitres du manuel, qui abordent plus en détail les aspects les plus importants de l'application des conventions fiscales. D'une manière générale, l'application des dispositions des conventions fiscales soulève des questions qui sont accessoires aux règles de fond dans la convention et qui se rapportent à la façon dont un contribuable obtient les avantages de la convention. Souvent, ces questions accessoires portent sur des questions de procédure, telles que les obligations relatives au dépôt de déclarations et à la transmission d'information ainsi qu'à la charge de la preuve.

Il n'y a aucune définition généralement admise de ce qu'implique l'application des dispositions des conventions fiscales. En général, le terme « application » est utilisé pour indiquer que l'accent n'est pas mis sur ce que les dispositions de la convention disent, mais sur comment elles sont appliquées au sens de la procédure. C'est pourquoi, une façon de voir les enjeux liés à l'application des conventions fiscales est de différencier entre les règles de fond de la convention et les aspects procéduraux liés à l'application de ces règles. Cependant cette distinction n'est pas tout à fait claire parce que les questions de fond et de procédure se confondent parfois. Par exemple, les dispositions de fond d'une convention exigent qu'elles soient interprétées avant qu'elles ne puissent être appliquées. Cet aspect d'interprétation des conventions fiscales peut être considéré comme se rapportant à la substance des dispositions ou à leur application, ou aux deux. Néanmoins, aux fins de cet aperçu, l'interprétation des conventions ne sera pas abordée.

Ce chapitre commence par une discussion sur les différentes façons dont les pays mettent en œuvre les conventions fiscales dans leurs systèmes juridiques nationaux dans la mesure où la méthode de mise en œuvre peut affecter les exigences que les pays imposent aux contribuables qui souhaitent obtenir les avantages d'une convention fiscale. Il examine ensuite les règles prévues dans les conventions fiscales qui régissent la façon dont les dispositions des conventions sont appliquées. En général, peu de règles d'application sont prévues dans les conventions elles-mêmes. Pour la majeure partie, les conventions

fiscales laissent la méthode d'application des dispositions des conventions au droit interne des États contractants. La prochaine section porte donc sur les dispositions du droit interne portant sur l'application des conventions fiscales. Elle comprend une discussion sur comment les autorités fiscales déterminent si les contribuables peuvent se prévaloir des avantages de la convention, comment les avantages de la convention sont accordés et comment les autorités fiscales des pays abordent l'application des conventions fiscales d'un point de vue organisationnel. Le chapitre examine ensuite de manière générale comment les dispositions des conventions fiscales s'appliquent par un pays à ses résidents et aux résidents de l'autre pays. L'application des dispositions des conventions fiscales à la lumière des règles de lutte contre l'évitement fiscal d'un pays présente des difficultés particulières qui sont brièvement abordées dans la section finale.

Bien que ce chapitre traite de questions pratiques concernant l'application des conventions fiscales en général, il met l'accent en particulier sur les besoins des pays en développement, qui ont souvent moins d'expérience avec les conventions fiscales que les pays développés. Certes le Modèle de convention des Nations Unies et ses commentaires donnent des indications aux pays en développement sur les dispositions de fond figurant dans leurs conventions, ils ne fournissent pas autant d'indications en ce qui concerne les problèmes rencontrés par les pays en développement dans l'application de leurs conventions. Ce manuel vise à donner de telles indications.

Les termes ou expressions utilisés dans ce chapitre sont conformes à l'usage international de référence. L'expression « pays de source » s'entend du pays où le revenu est généré ou à partir duquel un paiement est effectué, tandis que l'expression « pays de résidence » s'entend du pays dans lequel la personne qui génère le revenu ou reçoit le paiement réside et est généralement imposée sur le revenu ou le paiement. Les pays en développement sont généralement des pays de source. De plus, les dispositions des conventions fiscales bilatérales basées sur les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE exigent souvent que le pays de source réduise ses impôts sur les montants générés dans le pays de source par les résidents du pays de résidence.

2. Contexte : la relation générale entre les conventions fiscales et le droit interne

Le statut des conventions fiscales dans le système juridique d'un pays peut affecter la façon dont le pays applique les dispositions de ses conventions fiscales bilatérales. Le statut juridique des conventions fiscales tient essentiellement à la relation entre les conventions fiscales, ou les conventions en général, et le droit interne[4]. Ce sujet dépasse la portée de ce chapitre. Cependant, il a des conséquences importantes sur l'application des conventions fiscales dans beaucoup de pays, si ce n'est tous. Par exemple, si un pays considère les conventions (et le droit international en général) comme la source de droit la plus élevée dans son système juridique, l'emportant sur le droit interne, il ne sera peut-être pas en mesure d'imposer des exigences de procédure à l'accès aux avantages de la convention ou hésitera à le faire dans la mesure où ces exigences pourraient être considérées comme limitant les avantages de la convention. Pour cette raison, une brève discussion sur le statut des conventions fiscales en relation avec le droit interne est fournie ici comme toile de fond à l'examen ultérieur des questions liées à l'application concrète des conventions fiscales.

Le premier point à souligner concernant le statut des conventions fiscales dans les systèmes juridiques nationaux est l'énorme variation dans les pratiques des pays[5]. Dans certains pays, comme l'Argentine, la Belgique, l'Italie et les Pays-Bas, le droit international et les conventions fiscales sont considérés comme la source du droit la plus élevée dans la hiérarchie des règles juridiques. Ce principe peut faire partie de la Constitution d'un pays ou être la création des tribunaux. Dans d'autres pays, comme l'Australie, le Canada, l'Allemagne, la Norvège, la Russie et le Sri Lanka, les conventions fiscales ont le même statut que le droit interne. Dans d'autres pays, comme le Brésil[6], la relation entre les conventions fiscales et le droit interne n'est pas claire.

---

[4] Voir, en général, *The Relationship between Tax Treaties and Domestic Law,* Guglielmo Maisto, ed. (Amsterdam: IBFD, 2006).

[5] Voir, en général, David W. Williams, *Practical issues in the application of double taxation conventions*, General Report, in International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international (Deventer, The Netherlands: Kluwer, 1998), vol. LXXXIIIb, 19-57 p. 27-29.

[6] Voir José Roberto Pisani, “Brazil”, in International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, supra note 5, p. 270.

Traditionnellement, en vertu du droit international public, une distinction était faite entre les approches dites moniste et dualiste à l'égard du statut des conventions dans le droit international[7]. Dans l'approche moniste, le droit international et le droit interne font partie d'un système dans lequel le droit international l'emporte toujours sur le droit interne. Dans l'approche dualiste, le droit international et le droit interne sont des systèmes juridiques distincts et le premier ne l'emporte pas nécessairement sur le second en cas de conflit. Plus récemment, les spécialistes du droit international public ont reconnu que cette distinction entre l'approche moniste et l'approche dualiste est trop simpliste pour contenir l'énorme variation dans les pratiques nationales[8].

Le débat académique sur le monisme, le dualisme et le dualisme modéré n'a pas d'importance pour ce chapitre. Cependant ce qui importe, pour l'application des conventions fiscales c'est la mesure dans laquelle un pays considère que les dispositions des conventions fiscales l'emportent sur le droit interne en cas de conflit. Pour les pays qui considèrent que le droit international et les conventions l'emportent toujours sur le droit interne, l'adoption de règles nationales pour la mise en œuvre d'une convention ne saurait en aucun cas réduire les avantages de la convention. Pour certains pays, la priorité accordée aux conventions peut être une exigence constitutionnelle, auquel cas les règles d'application d'une convention soulèvent des questions de constitutionnalité. Toutefois, pour les pays qui estiment que la relation entre les conventions et le droit interne est plus nuancée, il est possible d'adopter des règles nationales susceptibles de restreindre ou de conditionner l'accès aux avantages d'une convention, voire de le refuser dans des cas extrêmes (dérogation à la convention). Pour les États fédéraux, la question peut être plus complexe car les conventions fiscales peuvent ne pas être juridiquement contraignantes pour les gouvernements infranationaux.

---

[7] Voir Frank Engelen, *Interpretation of Treaties under International Law* (Amsterdam: IBFD, 2004) at 518-19.

[8] Professor Vogel suggère que le terme scientifique actuel est « dualisme modéré ». Voir Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3rd ed. (Deventer, The Netherlands: Kluwer, 1997).

Un autre facteur important concernant le statut des conventions fiscales est que dans certains pays, elles doivent être intégrées dans le droit interne pour avoir un effet juridique. Les conventions fiscales sont spéciales à cet égard. Elles s'appliquent aux États contractants sur une base d'État à État une fois ratifiées par chaque État. Cependant, dans de nombreux pays, les conventions fiscales ne confèrent aucun droit aux contribuables, sauf si elles deviennent partie du droit interne, ce qui peut nécessiter des mesures supplémentaires. Par exemple, dans plusieurs pays, les conventions fiscales sont intégrées dans le droit interne au moyen d'une loi qui prévoit formellement que la convention fait partie du droit interne et donne la priorité aux dispositions de la convention lorsqu'elles entrent en conflit avec le droit interne. Dans certains cas, les lois de mise en œuvre peuvent prescrire des procédures ou des conditions en ce qui concerne l'application de la convention. Cela accroît les possibilités de conflits entre les lois de mise en œuvre et la convention.

Une autre question connexe qui peut se poser a trait à la relation entre les dispositions des conventions fiscales et celles d'autres accords internationaux, tels que les accords de commerce et d'investissement, qu'un pays peut conclure. La question qui se pose est de savoir quelle convention ou quel accord devrait prévaloir en cas de conflit entre eux. La pratique générale des pays, comme le montrent les dispositions de l'accord régissant l'Organisation mondiale du commerce, est de veiller à ce que les questions fiscales soient traitées par la convention fiscale, en excluant les questions fiscales des accords de commerce et d'investissement.

En résumé, la plupart des pays semblent avoir une liberté et une flexibilité considérables du point de vue du droit international et du droit interne concernant la méthode pour l'application des conventions fiscales bilatérales. Cette liberté et cette flexibilité existent malgré les grandes différences par rapport au statut des conventions fiscales vis-à-vis du droit interne. Néanmoins, ces considérations générales concernant le statut des conventions fiscales peuvent imposer des restrictions à la façon dont un pays applique les dispositions de ses conventions fiscales. Un aspect particulièrement important de cette question est la relation entre les conventions fiscales d'un pays et ses règles nationales de lutte contre l'évitement fiscal. Cette question est abordée dans la section finale.

3. Règles d'application des conventions fiscales bilatérales

3.1 Les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE

Aux fins des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, il est supposé que toute règle d'application des dispositions de ces Modèles de convention relève du droit interne des États contractants. C'est pourquoi il n'y a pas de règles générales dans les Modèles de convention ou dans les commentaires sur la façon dont les dispositions de la convention devraient être appliquées. Cependant, quelques règles spécifiques liées aux questions d'application sont abordées brièvement dans cette section.

Les articles 10 (2) et 11 (2) des deux Modèles de convention et l'article 12 (2) du Modèle de convention des Nations Unies, qui prévoient des limitations du taux d'imposition, dans le pays de source, des dividendes, intérêts et redevances, respectivement, comprennent la phrase suivante :

« Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations ».

L'utilisation du mot « règlent » semble exiger que les autorités compétentes s'entendent sur la méthode d'application des limitations de l'imposition dans le pays de source dans ces articles. Cependant, les commentaires respectifs indiquent que le pays de source a toute latitude d'appliquer son droit interne[9]. En particulier, ils prévoient que le pays de source est en droit de prélever son impôt en exigeant que le

[9] Paragraphe 18 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 13 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 18 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE ; paragraphe 12 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 18 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE. Bien qu'il n'existe pas de disposition comparable dans les commentaires sur l'article 12 (2) du Modèle de convention des Nations Unies, il semble probable qu'un résultat similaire puisse s'appliquer.

débiteur des dividendes, intérêts ou redevances retienne l'impôt sur le paiement ou en imposant directement le récipiendaire non-résident du paiement. Sans surprise, la plupart des pays ont choisi de percevoir les impôts sur les dividendes, intérêts et redevances par voie de retenues à la source, car ce mécanisme s'est révélé efficace pour la perception des impôts sur ces types de paiements aux non-résidents.

Les commentaires précisent également qu'étant donné que les questions de procédure ne sont pas abordées dans les Modèles de convention, chaque pays est en droit d'adopter ses propres exigences de procédure. Ainsi, un pays peut-il soit limiter le taux d'imposition du paiement correspondant au taux maximum prévu dans la convention, soit imposer le paiement correspondant au taux prévu dans son droit interne et exiger du récipiendaire non-résident qu'il fasse une demande de remboursement de l'excédent de la retenue par rapport au taux prévu dans la convention[10]. Par exemple, si un pays impose une retenue à la source au taux de 25 % sur le paiement des dividendes par une société résidente à un actionnaire résident de l'autre État contractant et l'article 10 (2) de la convention entre les deux pays limite le taux d'imposition des dividendes à 15 %, le pays peut soit réduire l'obligation qu'a la société résidente d'opérer une retenue à la source à 15 % du dividende versé à l'actionnaire non-résident soit exiger de la société résidente qu'elle opère une retenue à la source au taux national de 25 % et exiger de l'actionnaire non-résident qu'il fasse une demande de remboursement de l'excédent de la retenue à la source par rapport au taux prévu dans la convention.

Les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE réaffirment le principe selon lequel les États contractants sont libres d'adopter des procédures pour mettre en œuvre les dispositions

[10] Paragraphe 19 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 13 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE ; paragraphe 12 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 18 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE. Bien qu'il n'existe pas de disposition comparable dans les commentaires sur l'article 12 (2) du Modèle de convention des Nations Unies, il semble probable qu'un résultat similaire puisse s'appliquer.

de la convention[11]. Cependant, ces commentaires font ressortir une préférence pour la réduction automatique du taux de retenue à la source comme la méthode la plus rapide dans l'octroi des avantages de la convention — le taux réduit de l'impôt du pays de source. Ces commentaires soulignent également que, si un pays utilise un mécanisme de remboursement, le remboursement devrait intervenir rapidement, à moins que des intérêts ne soient payés sur le montant du remboursement.

Les dispositions des articles 10 (2) et 11 (2) des deux Modèles de convention et de l'article 12 (2) du Modèle de convention des Nations Unies, exigeant des autorités compétentes des États contractants de s'entendre sur la méthode par laquelle les réductions d'impôt pour les pays de source sont appliquées, ne sont pas largement utilisées. Les autorités compétentes ne sont pas tenues de s'entendre et la plupart des pays n'ont, d'ailleurs, pas conclu d'accords entre autorités compétentes sur le mode d'application de ces dispositions.

Des aspects de l'article 24 (non-discrimination) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE peuvent affecter la méthode d'application d'autres dispositions des Modèles de convention. L'article 24 (1) prévoit que les ressortissants d'un pays ne sont soumis dans l'autre pays à « aucune imposition ou obligation correspondante », qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont assujettis les ressortissants de cet autre pays. Une obligation similaire s'applique aux apatrides en vertu de l'article 24 (2) et aux entreprises d'un État contractant détenues ou contrôlées par les résidents de l'autre État en vertu de l'article 24 (5). Les commentaires indiquent clairement que la référence à « obligation correspondante » à l'imposition à l'article 24 (1), (2) et (5) vise à couvrir des aspects de procédure liés à l'application des dispositions de la convention, tels que la production de la déclaration de revenu, les conditions de paiement de l'impôt, le temps et d'autres exigences connexes[12]. Cependant, les commentaires sur l'article 24 (5) des deux Modèles de convention

---

[11] Paragraphe 26.2 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE. Il n'y a pas de déclaration comparable dans les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies.

[12] Paragraphe 15 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 2 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 15 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE.

indiquent que la plupart des pays ne considèrent pas que l'imposition d'exigences de renseignements supplémentaires ou le renversement de la charge de la preuve en ce qui concerne les prix de transfert à l'égard des entreprises détenues ou contrôlées par des non-résidents serait discriminatoire, en violation de l'article 24 (5)[13].

Les autres aspects de l'article 24 — l'interdiction de la discrimination à l'encontre d'un établissement stable dans le pays de source d'un résident de l'autre pays au titre de l'article 24 (3) et à l'encontre d'entreprises résidentes quant à la déduction de paiements aux résidents de l'autre pays par rapport à la déduction de ces paiements aux résidents du pays de source au titre de l'article 24 (4) — ne s'étendent pas aux exigences liées à l'imposition. Par conséquent, rien n'empêche un pays d'imposer des exigences différentes concernant l'application des dispositions de la convention à un établissement stable, tant que son imposition n'est pas « moins favorable » que celle qui s'applique aux entreprises résidentes dans des circonstances similaires. Comme l'indiquent les commentaires, au titre de l'article 24 (3) « c'est le résultat seul qui compte »[14]. Aussi, les pays peuvent-ils appliquer aux non-résidents ayant des établissements stables des modalités d'imposition et des exigences de procédure connexes différentes. De même, bien que la déduction des paiements par un résident du pays de source à un résident de l'autre pays doive être autorisée « dans les mêmes conditions » que les paiements aux résidents du pays de source, l'article 24 (4) n'empêche pas l'application à l'égard des paiements aux non-résidents de règles de procédure et d'autres règles connexes différentes, telles que les exigences de renseignements supplémentaires[15].

---

[13] Paragraphe 80 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 4 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 80 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE.

[14] Paragraphe 34 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 2 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 34 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE.

[15] Paragraphe 75 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 2 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 75 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE.

L'article 25 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoit une procédure amiable par laquelle les autorités compétentes des États contractants peuvent régler « les questions relatives à l'interprétation et à l'application de la convention »[16] et résoudre « les difficultés soulevées par l'application de la convention au sens large du terme »[17]. Ces questions et difficultés comprennent des aspects de la procédure d'application des dispositions de la convention. L'article 25 (1) permet à un contribuable d'invoquer la procédure amiable si « les mesures » prises par un État contractant entraînent — ou entraîneront — une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Selon les commentaires, le terme « mesures » revêt un sens large, s'entendant de « tous actes ou décisions » liés à l'établissement d'une imposition[18]. Il semble donc peu probable que la procédure amiable puisse être invoquée à l'égard des règles de procédure et d'autres règles d'application n'ayant pas pour conséquence directe l'établissement d'une imposition.

L'article 25 (3) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoit une règle plus générale qui exige que les autorités compétentes « s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu [...] l'application de la convention ». Il ressort des commentaires que le pouvoir des autorités compétentes au titre de l'article 25 (3) peut être utilisé pour résoudre les problèmes résultant de la mise en œuvre des procédures de limitation de l'impôt perçu dans le pays de source sur les dividendes, intérêts et redevances[19]. La procédure amiable est abordée en détail au chapitre VIII, Règlement des différends : la procédure amiable, par Hugh J. Ault.

---

[16] Paragraphe 2 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

[17] Paragraphe 1 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

[18] Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 14 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

[19] Paragraphe 51 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 10 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 51 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

Les articles 26 et 27 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, portant sur l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement des impôts, ont clairement un effet sur l'application des autres dispositions de la convention et sur l'application de la législation fiscale nationale en général. L'application de la plupart des articles distributifs des Modèles de convention requière des renseignements précis sur les contribuables et les revenus qu'ils génèrent. L'article 26 est un mécanisme important complétant les pouvoirs de collecte de renseignements des autorités fiscales en vertu du droit interne. L'échange de renseignements, en vertu des conventions fiscales, s'est vu récemment renforcé à la faveur de l'élimination du secret bancaire, de l'élargissement de l'article 26 et du travail du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales[20]. L'article 27 est un ajout relativement récent aux Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ; il n'a donc été inclus que dans quelques conventions et il y a peu d'expérience quant à son application concrète. L'échange de renseignements en vertu de l'article 26 est abordé en détail au chapitre IX, Échange de renseignements, par Diane M. Ring.

3.2 Règles d'application dans les conventions fiscales bilatérales

Vu que les Modèles de convention ne contiennent pas de règles relatives à l'application de leurs dispositions, il n'est pas étonnant que peu de conventions fiscales bilatérales individuelles comportent de telles règles. L'Italie constitue une exception à cet égard, dans la mesure où elle prévoit une disposition dans ses conventions qui exige que les non-résidents fassent une demande de remboursement de l'excédent des retenues par rapport au taux réduit prévu dans la convention[21].

---

[20] Voir OCDE, *Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales*, sur www.oecd.org/tax/transparency/. Le Forum mondial a été créé en 2002 sous les auspices de l'OCDE. Au début de 2013, il comptait 120 pays membres. Le Forum mondial a établi des normes pour l'échange de renseignements sur demande et un processus d'examen par les pairs afin d'assurer des échanges efficaces de renseignements.

[21] Andrea Manganelli, "Italy", in International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, supra note 5, 435-54, note 3, p. 441-42.

Cette disposition rend également applicables les délais du droit interne et exige un certificat des autorités fiscales du pays de résidence attestant que les exigences de la convention ont été remplies.

4. Règles d'application des conventions fiscales dans le droit interne

4.1 Introduction

Vu la liberté laissée aux États contractants par les conventions fiscales quant au choix des méthodes d'application des dispositions des conventions fiscales, il n'est pas étonnant que les pratiques des pays à cet égard varient considérablement. Il importe donc pour les pays, notamment les pays en développement, d'être au courant des différentes méthodes disponibles et de choisir celles qui répondent le mieux à leurs besoins en fonction de leurs ressources. L'élaboration des meilleures pratiques en matière d'application des conventions fiscales serait un outil utile pour les pays en développement et développés.

Cette section du chapitre soulève plusieurs questions ayant trait à l'application des conventions fiscales que les pays devraient aborder dans leur droit interne. Bien qu'elle tente de cerner ces questions sous tous leurs aspects, elle ne les aborde pas en détail, la plupart d'entre elles étant examinées de manière plus approfondie dans d'autres sections du Manuel. Le but de la présente section est de fournir un cadre global pour réfléchir sur comment les pays pourraient prévoir l'application de leurs conventions fiscales dans leur droit interne.

Le droit interne de certains pays ne prévoit pas de règles pour l'application des conventions fiscales. L'absence de règles d'application est compréhensible vu que, lorsqu'un pays décide de conclure des conventions fiscales avec d'autres pays, il est généralement préoccupé par l'élaboration de ses positions de négociation sur la base des dispositions de Modèle de convention des Nations Unies ou celles de

---

Cependant, en vertu d'une résolution ministérielle italienne, sous certaines conditions, les payeurs résidents italiens ont le droit d'appliquer les réductions d'impôts directement.

l'OCDE. Les pays acceptent le principe général selon lequel les dispositions des conventions fiscales qu'ils concluent ont la priorité sur toute disposition contradictoire du droit interne. Comme il a été noté précédemment, les pays qui requièrent des mesures législatives pour intégrer les dispositions des conventions fiscales dans le droit interne doivent examiner les moyens de le faire. Autrement, il semble souvent admis que les dispositions des conventions fiscales s'appliquent plus ou moins automatiquement ou que toute question liée à leur application sera traitée au cas par cas au fur et à mesure qu'elle se présente.

Si un pays prévoit des règles d'application des conventions fiscales dans son droit interne, plusieurs questions générales doivent être examinées. Tout d'abord, est-ce que ces règles s'appliquent à toutes les conventions fiscales ou est-ce que des règles différentes sont adoptées pour différentes conventions ? La deuxième question est de savoir si les règles d'application nationales sont de nature administrative ou législative. Troisièmement, les règles d'application des conventions fiscales peuvent dépendre de la méthode ou des méthodes d'imposition de base — auto-imposition, imposition par les autorités fiscales ou retenue d'impôt — adoptée(s) par un pays. Les questions de la charge de la preuve et des délais impartis pour se prévaloir des avantages de la convention sont étroitement liées à la méthode d'imposition ou font partie de celle-ci. Quatrièmement, plusieurs considérations générales se posent en ce qui concerne le rôle des autorités fiscales du pays dans l'application de ses conventions. Par exemple, la position, au sein de la structure organisationnelle de l'autorité fiscale d'un pays, où réside la responsabilité de l'application des conventions fiscales peut avoir une influence sur l'efficacité et l'efficience des règles nationales. De plus, les autorités fiscales disposent-elles des pouvoirs nécessaires, tels que le pouvoir de recueillir des renseignements et de collecter des impôts, qui leur permettent d'appliquer les dispositions des conventions fiscales efficacement ? Enfin, dans quelle mesure les autorités fiscales fournissent-elles des orientations administratives aux contribuables concernant l'application des conventions fiscales et quelle forme ces orientations prennent-elles ?

Chacune de ces considérations générales est abordée brièvement ci-dessous.

4.2 Règles d'application générales ou spécifiques

Cela peut sembler évident, surtout pour les pays ayant d'importants réseaux de conventions fiscales, qu'un pays devrait avoir des règles générales régissant l'application de l'ensemble de ses conventions fiscales. Ces règles générales s'appliqueraient uniformément à toutes les conventions et offriraient la certitude aux contribuables et aux agents du fisc. Bien que l'attrait des règles générales d'application des conventions fiscales semble évident, très peu de pays disposent de règles générales complètes[22]. Certains pays peuvent juger inutiles les règles d'application des conventions fiscales car les aspects de procédure ordinaires de leur droit fiscal national sont suffisants pour faire face à toutes les questions[23].

Pour de nombreux pays, les règles d'application des conventions fiscales se sont développées au fil du temps au coup par coup en réaction à des problèmes spécifiques survenant par rapport à une convention spécifique ou à un article spécifique. Dans certains cas, l'application des règles peut avoir émergé de la jurisprudence plutôt que de la législation. Un tel système de règles spécifiques peut manquer de cohérence et d'uniformité. Plus important encore, la complexité d'un tel système peut entraîner le refus des avantages de la convention si ces avantages sont conditionnés par le respect fidèle d'un contribuable aux règles d'application. En raison de ces problèmes, il serait pertinent pour les pays qui concluent des conventions fiscales d'envisager sérieusement la promulgation de règles générales (législatives ou administratives – voir la section 4.3 ci-dessous) pour l'application des conventions fiscales. Ces règles générales devraient traiter de questions telles que les exigences liées à la demande des avantages des conventions (la production de déclarations de revenu ou d'autres formulaires, les exigences de divulgation de renseignements, la charge de la preuve, les délais, etc.).

En outre, la promulgation de règles générales d'application des conventions fiscales pourrait exiger d'un pays d'appliquer toutes ses conventions fiscales de manière uniforme. Cette uniformité

---

[22] Williams, supra note 5, p. 32-35.

[23] C'est apparemment le cas en Belgique. Voir Thierry Denayer, "Belgium", in International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, supra note 5, 245-64 p. 245-46.

permettrait d'assurer que les contribuables soient traités équitablement en termes d'accès aux avantages de la convention, indépendamment de la convention fiscale particulière qui s'applique. Toutefois, ce type d'égalité de traitement peut être considéré comme inapproprié dans certaines circonstances. Les conventions fiscales étant des accords bilatéraux plutôt que multilatéraux, il faut s'attendre à des différences entre les conventions fiscales d'un pays. Dans certains cas, une convention négociée entre deux pays peut impliquer non seulement les dispositions conventionnelles de fond, mais aussi la méthode d'application de ces dispositions. Par conséquent, la seule conclusion ferme concernant l'application égale des conventions fiscales d'un pays est que, en principe, il s'agit d'un objectif souhaitable, même si des exceptions sont possibles dans le cas de conventions particulières.

4.3 Règles législatives ou administratives

Les pratiques des pays varient concernant l'utilisation de règles législatives ou administratives, ou d'une combinaison des deux, pour l'application des conventions fiscales. Quel type de droit est utilisé pour l'application des conventions fiscales est une question de droit interne. Dans certains pays, les questions relatives à l'application des conventions fiscales sont traitées comme des questions de droit administratif général. Dans d'autres pays, elles relèvent de la législation fiscale[24]. En outre, il s'agit de savoir si les règles d'application devraient être soumises à des règles contraignantes ou à des déclarations administratives non contraignantes de la part des autorités fiscales. Chaque approche a ses avantages et ses inconvénients. Par exemple, l'utilisation de règles contraignantes procure une plus grande certitude aux contribuables et aux agents du fisc, mais l'utilisation de directives administratives peut offrir plus de souplesse, dans la mesure où de telles directives peuvent généralement être plus facilement révisées pour refléter le changement de circonstances.

[24] La nature des règles d'application des conventions fiscales peut avoir des implications pour la résolution de différends fiscaux concernant ces règles. Ces différends peuvent être soumis à la juridiction des tribunaux administratifs ou des cours de l'impôt spécialisés.

4.4 Relation entre les règles d’application des conventions fiscales et la méthode d’imposition

En général, les pays utilisent trois principales méthodes pour établir l’impôt payable par une personne : imposition par les autorités fiscales, auto-imposition et retenue d’impôt à la source. Dans un système qui exige des autorités fiscales qu’elles déterminent le montant de l’impôt payable, le contribuable est généralement tenu de fournir certains renseignements précis et l’autorité fiscale est tenue d’établir l’impôt payable sur la base de ces renseignements. En revanche, dans un système d’auto-imposition, le contribuable est tenu de produire une déclaration contenant des renseignements précis et d’établir le montant de l’impôt payable. Dans un système de retenue d’impôt à la source (qui doit être distingué d’un système de retenue provisoire au titre de l’impôt payable), le débiteur de certains montants est tenu de retenir le montant de l’impôt prélevé, généralement à un taux forfaitaire sur le montant brut payé, et de remettre cet impôt aux autorités fiscales. D’une manière générale, les pays semblent utiliser une combinaison de la retenue à la source pour certains paiements aux non-résidents avec soit l’auto-imposition ou l’imposition par les autorités fiscales pour les autres montants.

La méthode d’imposition peut avoir un effet important sur la façon dont les dispositions des conventions fiscales sont appliquées. Dans un système d’imposition par les autorités fiscales, la responsabilité de l’application des dispositions d’une convention fiscale incombe aux autorités fiscales de la même manière qu’elles doivent appliquer d’autres aspects de la législation fiscale. Néanmoins, certains pays exigent des contribuables qu’ils fassent une demande spécifique afin d’obtenir les avantages de la convention et qu’ils fournissent les renseignements nécessaires à l’appui de la demande. Ce type d’exigence est judicieux pour des raisons pratiques. Les contribuables sont bien mieux placés que les autorités fiscales pour savoir quelle convention et quelles dispositions de celle-ci sont pertinentes.

Si les contribuables ne sont pas tenus de faire des demandes spécifiques pour obtenir les avantages de la convention, les autorités fiscales seront tenues d’analyser les renseignements fournis par le contribuable et d’établir par la suite si les dispositions d’une convention fiscale sont applicables. La charge administrative imposée aux

autorités fiscales à cet égard peut être onéreuse, en fonction de la taille du réseau de conventions fiscales du pays, de la qualité du renseignement fourni par le contribuable et de l'expertise et de l'expérience des autorités fiscales à l'égard de conventions fiscales. Outre les questions administratives, le fait d'exiger des contribuables qu'ils fassent des demandes spécifiques pour obtenir les avantages de la convention soulève la question des conséquences d'une demande qui n'est pas faite en bonne et due forme ou dans le délai fixé pour ce faire. Il est sans doute inapproprié de refuser les avantages de la convention en raison du non-respect des exigences procédurales du droit interne, et cela constitue peut-être une violation de la convention.

Dans un système d'auto-imposition, il incombe au contribuable de se prévaloir des avantages de la convention qui peuvent être applicables. Le contribuable applique les dispositions pertinentes d'une convention en premier lieu — généralement lors du dépôt de la déclaration de revenu — et les autorités fiscales ont ensuite la responsabilité de vérifier la déclaration du contribuable. Même dans un système d'auto-imposition, certains pays exigent des contribuables qu'ils communiquent expressément toutes les demandes d'exonération, de crédit d'impôt ou de taux d'imposition réduits qui découlent de l'application des conventions fiscales[25]. Le même effet peut être réalisé dans les pays (ex. l'Australie)[26] qui imposent des pénalités pour le défaut de communication des positions douteuses qui s'avèrent être incorrectes. Certains pays peuvent refuser l'auto-imposition aux non-résidents qui se prévalent des avantages de la convention en raison de préoccupations liées à la protection de l'assiette fiscale nationale. Toutefois, cette préoccupation se limite aux bénéfices des entreprises, car la plupart des pays imposent les paiements aux non-résidents au moyen de la retenue à la source, comme on le verra ci-dessous.

---

[25] Par exemple, la section 6114 de l'Internal Revenue Code des États-Unis exige des contribuables qu'ils fassent savoir s'ils demandent les avantages de la convention.

[26] Voir Roger Hamilton, "Australia", dans International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, supra note 5, 217-23 à 217. Dans ce type de régime de pénalités, les contribuables sont incités à divulguer toutes les positions fiscales, y compris les positions des conventions fiscales, qui sont à risque.

Se prévaloir des avantages de la convention en vertu d'un système d'auto-imposition soulève de sérieuses préoccupations lorsqu'un contribuable demande l'exemption de l'impôt du pays de source au titre de la convention. Par exemple, une entreprise résidente d'un pays qui exerce des activités dans l'autre pays prétend qu'elle n'est pas imposable dans l'autre pays parce qu'elle n'exerce pas ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'autre pays. La question soulevée par cette situation est de savoir si l'entreprise est tenue de produire une déclaration de revenu dans l'autre pays, même si elle prétend être exonérée de l'impôt par ce pays. Si le contribuable n'est pas tenu de produire une déclaration de revenu, les autorités fiscales du pays de source pourrait ne jamais prendre connaissance de la situation du contribuable et pourrait ne jamais avoir l'occasion de vérifier la demande d'exemption du contribuable. Aussi, dans de telles circonstances, convient-il d'exiger des contribuables qu'ils produisent une déclaration de revenu ou qu'ils communiquent d'une autre manière la demande d'exemption[27].

L'importance de divulguer des exemptions demandées en vertu de conventions fiscales vaut également pour les résidents d'un pays qui demandent une exemption ou une réduction d'impôt dans le pays de résidence découlant de l'application d'une convention fiscale. Par exemple, en vertu des dispositions de la convention fiscale, un contribuable peut demander une exemption d'impôt du pays de résidence au titre de l'article 23 à l'égard de revenus imposables dans le pays de source. Le contribuable devrait être tenu de communiquer la demande d'exemption afin que les autorités fiscales puissent la vérifier. De plus, bien que le pays de résidence exonère le revenu de source étrangère de l'impôt du pays de résidence, il pourrait prendre en considération ce revenu lorsqu'il établit le taux d'imposition applicable aux autres revenus du contribuable (exemption progressive) ou à d'autres fins. Dans ce cas, le pays de résidence doit disposer des renseignements concernant le montant du revenu généré dans le pays de source.

---

[27] Une telle exigence ne serait pas discriminatoire au titre de l'article 24 (3), quand bien même elle n'est imposée qu'aux non-résidents demandant une exemption, parce que cette disposition ne s'applique pas aux exigences liées à l'imposition, comme on l'a indiqué dans la section 3.1 plus haut.

Beaucoup de pays utilisent la retenue à la source comme un moyen efficace de perception de l'impôt. Dans certains cas (ex. les salaires des employés), la retenue à la source peut être imposée à titre provisoire. Au terme de l'année, les contribuables sont tenus de s'acquitter de toute créance fiscale ou de demander le remboursement de tout excédent d'impôt retenu au titre de l'année. Dans d'autres cas, impliquant souvent des paiements de dividendes, intérêts, loyers et redevances aux non-résidents, le montant retenu constitue un impôt final sans possibilité de paiement supplémentaire ou de remboursement. Dans les deux cas, l'obligation de retenir à la source est imposée au débiteur du montant. Dans la plupart des cas, le débiteur sera un résident du pays ou un non-résident ayant un établissement stable dans le pays. Les dispositions des conventions fiscales ne traitent pas de retenue à la source en soi. Par conséquent, l'application de la retenue à titre provisoire ou comme impôt perçu à la source relève du droit interne. Ainsi, même si une convention prévoit un taux d'imposition maximal de 15 % sur le montant d'un dividende versé par une société résidente à un actionnaire résident de l'autre pays, le droit interne peut soit exiger de la société qu'elle opère une retenue d'impôt à la source à un taux supérieur ou inférieur soit exonérer totalement le paiement de l'impôt du pays de résidence. Si le pays exige une retenue à un taux supérieur au taux d'imposition spécifié dans la convention, il doit rembourser l'excédent d'impôt retenu. Dans ce cas, le non-résident est généralement tenu de déposer une demande de remboursement, que les autorités fiscales peuvent vérifier.

De nombreux pays font concorder l'obligation de retenue imposée à un débiteur résident et le taux d'imposition spécifié dans la convention. Dans cette situation, l'obligation d'appliquer les dispositions de la convention est imposée, en premier lieu, à l'agent chargé de procéder à la retenue à la source. Si l'agent chargé de procéder à la retenue à la source omet de retenir le montant requis, il est souvent tenu de payer ce montant à titre d'impôt au nom du non-résident. Encore une fois, la question est de savoir comment les autorités fiscales apprennent que le montant de la retenue d'impôt a été réduit conformément aux dispositions d'une convention fiscale afin qu'elles puissent vérifier la légitimité de la demande de réduction d'impôt ? Comme on l'a dit plus haut, cette préoccupation doit être pondérée par l'intérêt des contribuables de bénéficier des avantages de la réduction d'impôt à la source en vertu des conventions fiscales en temps opportun.

4.5 Le rôle des autorités fiscales dans l'application des conventions fiscales

4.5.1 Introduction

Vu que les dispositions des conventions fiscales doivent être interprétées et appliquées, le rôle des autorités fiscales d'un pays dans l'exécution de ces fonctions est important. Dans cette section, trois aspects du rôle des autorités fiscales à l'égard de l'application des conventions fiscales sont abordés : la situation de la responsabilité de l'application des conventions fiscales ; les pouvoirs des autorités fiscales relatifs à l'application des conventions fiscales ; et les orientations administratives à l'usage des contribuables concernant l'application des conventions fiscales.

D'une manière générale, le développement de l'expertise par les autorités fiscales à l'égard des conventions fiscales est une condition essentielle pour leur bonne application. Cette expertise est relativement rare, y compris dans les administrations fiscales des pays développés qui comptent des réseaux conventionnels étendus en place depuis longtemps. Le développement d'une telle expertise dans les administrations fiscales des pays en développement est un défi sérieux.

4.5.2 Situation de la responsabilité de l'application des conventions fiscales

Un aspect important de la façon dont les autorités fiscales d'un pays appliquent les dispositions des conventions fiscales est de savoir où se situe la responsabilité de cette fonction dans la structure organisationnelle de l'administration fiscale. Il existe beaucoup de possibilités à cet égard et, bien qu'il n'y ait pas une seule option valable pour tous les pays, c'est une question que tous les pays devraient examiner sérieusement. Certaines des considérations qui devraient être prises en compte comprennent :

- Savoir si les questions impliquant l'application des conventions fiscales sont traitées par une unité centralisée de spécialistes des conventions fiscales ou de façon décentralisée par des vérificateurs de l'impôt dans le cadre de leurs fonctions générales d'évaluation et de vérification. Si la responsabilité des conventions

fiscales est décentralisée, il devrait y avoir un mécanisme pour assurer la coordination entre les unités décentralisées. Si la responsabilité des conventions fiscales est centralisée, il importe que les vérificateurs locaux soient en mesure de cerner les problèmes propres aux conventions fiscales de sorte qu'ils puissent être soumis à l'unité centrale chargée des conventions fiscales.

- Savoir comment l'administration fiscale est organisée pour traiter des questions internationales en général. Les dispositions des conventions fiscales touchent aussi bien les résidents d'un pays tirant un revenu de source étrangère que les non-résidents tirant un revenu de source nationale. Par conséquent, si un pays alloue à différentes unités la responsabilité de traiter avec les résidents générant un revenu de source étrangère et les non-résidents générant un revenu de source nationale, la responsabilité de l'application des conventions fiscales pourrait être allouée sur la même base. Cependant, pour de nombreux pays en développement, l'imposition des non-résidents générant un revenu de source nationale est susceptible d'être plus importante que l'imposition des résidents sur leur revenu de source étrangère.
- Si la responsabilité de l'application des conventions fiscales est confiée à différents groupes ou unités au sein de l'administration fiscale, leur travail devrait être coordonné pour éviter les dédoublements et les incohérences.
- La relation entre la fonction de l'autorité compétente et l'application des conventions fiscales aux contribuables.

4.5.3 Les pouvoirs des autorités fiscales relatifs à l'application des conventions fiscales

Les autorités fiscales doivent détenir les pouvoirs permettant d'examiner convenablement les prétentions aux avantages des conventions. Ces pouvoirs comprennent la capacité à recueillir des renseignements et à percevoir des impôts. Ces pouvoirs ne sont pas propres aux conventions fiscales et une discussion détaillée dépasse la portée de cet aperçu.

Le pouvoir d'obtenir des renseignements des partenaires conventionnels d'un pays est particulièrement important pour la vérification des prétentions aux avantages des conventions. L'article 26

des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoit l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la convention[28]. En outre, comme il a été noté précédemment, l'article 27 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE autorise les partenaires à se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt.

4.5.4 Orientations administratives pour les contribuables concernant l'application des conventions fiscales

Il importe évidemment pour les autorités fiscales de fournir autant de renseignements que possible aux contribuables sur la façon dont les dispositions des conventions fiscales du pays seront appliquées. À tout le moins, les autorités fiscales devraient fournir le texte des conventions fiscales que le pays a conclues avec d'autres pays, de préférence en format électronique librement accessible aux contribuables et à leurs conseillers. Les autres renseignements qui pourraient être fournis comprennent les conventions signées, mais pas encore ratifiées, et une liste à jour des pays avec lesquels des négociations pour une convention fiscale ont été engagées. La fourniture de ce type de renseignements de base est particulièrement importante pour les pays en développement où ces renseignements peuvent ne pas être facilement disponibles auprès des éditeurs commerciaux.

En outre, les autorités fiscales devraient fournir des renseignements sur les procédures qui doivent être suivies ou des formulaires qui doivent être déposés pour bénéficier des avantages des conventions, y compris les exigences de temps connexes. Il est souhaitable que ces renseignements soient fournis d'une manière aisément accessible sur les sites Web des autorités fiscales. Les avantages des conventions ne devraient pas être refusés parce que les contribuables ne peuvent pas être informé facilement des exigences de procédure et s'y conformer. Les formulaires devraient également être disponibles sur ces sites Web.

L'utilisation de formulaires est une façon courante et efficace utilisée par plusieurs pays pour permettre aux contribuables de se prévaloir des avantages des conventions. Dans la mesure où de tels

[28] Voir le chapitre IX, Échange de renseignements, par Diane M. Ring.

formulaires peuvent imposer des exigences de procédure, cependant, ils peuvent rendre plus difficile l'obtention des avantages des conventions, ce qui est contraire à l'objet de la convention. Par exemple, si un non-résident doit déposer un formulaire demandant des taux conventionnels réduits de retenue à la source d'un impôt sur chacun de ses paiements, le fardeau de conformité sur le contribuable et la charge administrative pesant sur les autorités fiscales qui traitent les formulaires pourraient être considérables. Dans certaines circonstances, le contribuable peut être tenu de déposer les formulaires auprès de l'agent chargé de procéder à la retenue à la source plutôt qu'auprès des autorités fiscales. L'agent chargé de procéder à la retenue à la source est alors tenu de déposer une déclaration auprès des autorités fiscales. Si les formulaires sont utilisés, une décision doit être prise quant à savoir si leur utilisation est obligatoire ou facultative et, dans le deuxième cas, si une lettre fournissant les renseignements nécessaires est suffisante. De toute évidence, il est souhaitable que les formulaires soient disponibles dans les langues des partenaires conventionnels du pays.

De nombreuses autorités fiscales prévoient des décisions contraignantes pour les contribuables en ce qui concerne les transactions proposées. Ces décisions anticipées devraient également être disponibles en ce qui concerne l'application des conventions fiscales. En outre, les contribuables devraient être en mesure de contacter les autorités fiscales pour discuter d'éventuelles prétentions aux avantages de la convention de manière informelle et impartiale. Ce contact informel suppose que les autorités fiscales chargées de l'application des conventions fiscales sont identifiables et possèdent l'expertise nécessaire pour fournir des orientations utiles aux contribuables. Il va sans dire que les autorités fiscales devraient fournir un accès égal à tous les contribuables et leurs conseillers professionnels.

5. Personnes admissibles aux avantages des conventions fiscales

5.1 Introduction

Cette section traite de la nécessité pour les autorités fiscales de déterminer si une personne est admissible aux avantages d'une

convention fiscale particulière. Ce sujet est abordé plus en détail au chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Johanna Wheeler.

Selon l'article premier des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, ces Conventions s'appliquent aux personnes qui sont des résidents d'un ou des deux États contractants. Par conséquent, avant d'appliquer les dispositions d'une convention, il est nécessaire que les autorités fiscales déterminent si la personne qui demande les avantages de la convention y a droit en tant que résident de l'un des États contractants. La résidence aux fins de la convention doit être déterminée par un pays par rapport à ses propres résidents et aux résidents de l'autre État contractant. En outre, pour les articles 10, 11 et 12 des deux Modèles de convention, il est nécessaire que le récipiendaire des dividendes, intérêts ou redevances soit le bénéficiaire effectif du paiement pour pouvoir bénéficier de l'avantage des taux réduits d'impôt du pays de source prévu par la convention. La détermination de résidence, du bénéficiaire effectif et des exigences connexes sont abordés dans cette section. L'application des dispositions de fond d'une convention fiscale aux résidents d'un pays et aux résidents de l'autre pays est ensuite discutée dans les sections 6 et 7 ci-dessous.

Les délais pour se prévaloir des avantages d'une convention posent beaucoup de difficultés, en particulier lorsque les règles internes des États contractants diffèrent sensiblement. Un problème persistant est la nécessité pour un contribuable de fournir des renseignements à un pays avant que les renseignements ne soient disponibles parce que, par exemple, ceux-ci dépendent de la situation fiscale dans l'autre pays. Les délais sont également pertinents par rapport à la période pendant laquelle les autorités fiscales peuvent rouvrir une question.

5.2 Identification des personnes

Comme on l'a vu précédemment, seules les personnes qui sont résidentes d'un ou des deux États contractants sont admissibles aux avantages de la convention. Par conséquent, la première exigence est qu'il doit y avoir une personne. L'article 3 (1) (a) des deux Modèles de convention définit le terme personne comme comprenant « les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes ».

Le terme société désigne à l'article 3 (1) (b) « toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ». Les expressions « personnes physiques », « groupements de personnes », « personne morale » et « entité » ne sont pas définies. Les commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies indiquent que le terme personne « est à interpréter dans un sens très large »[29]. De même, les commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE indiquent que le terme « personne » est utilisé dans un sens très large. Les deux commentaires indiquent que les associations de personnes sont considérées comme des personnes, soit en tant que sociétés soit en tant que groupements de personnes.

En raison de la large définition de « personne », il sera clair, dans la plupart des cas, que le demandeur est une personne. Dans tous les cas où il y a un doute, le pays qui applique la convention devrait appliquer les dispositions de sa propre loi conformément à l'article 3 (2) de la convention afin d'établir l'existence d'une personne et le type de personne (personne physique, société, etc.). La question de savoir si une personne existe aux fins d'une convention pourrait se poser à l'égard des entités spéciales évoquées ci-dessous.

5.3 La détermination de la résidence

Seul un résident d'un État contractant a droit aux avantages des conventions. Au titre de l'article 4 des deux Modèles de convention, un résident d'un État contractant est défini comme une personne qui est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de certains critères. Par conséquent, il faut d'abord déterminer si une personne est un résident d'un pays pour qu'elle puisse se prévaloir des avantages des conventions de ce pays.

Lorsqu'un pays doit déterminer si une personne est un résident de ce pays aux fins de ses conventions fiscales[30], la détermination de

[29] Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies.

[30] Cela est nécessaire principalement pour l'élimination des doubles impositions en vertu de l'article 23. Voir la section 6 ci-dessous.

la résidence est simple. En premier lieu, il faut déterminer si la personne est un résident en vertu du droit interne du pays. Cette question ne devrait poser de difficultés ni au contribuable ni aux autorités fiscales, dans la mesure où les deux sont censés connaître leur propre droit interne. De même, dans la plupart des cas, il devrait être facile de déterminer si la personne est un résident au sens de la définition qui en est donnée à l'article 4, car encore une fois la question est de savoir si la personne est assujettie à l'impôt en vertu du droit interne du fait de certains critères. En fait, le pays applique son propre droit interne pour déterminer si une personne est un résident du pays conformément à l'article 4.

Dans certains pays, il peut y avoir une corrélation entre le statut d'immigrant d'une personne physique et son statut fiscal de résident. La carte verte des États-Unis d'Amérique est l'exemple le plus connu. Toute personne détenant une carte verte, laquelle permet à son détenteur de se rendre aux États-Unis pour travailler, est considérée comme un résident aux fins d'imposition par les États-Unis. Une telle corrélation entre le statut d'immigrant et la résidence peut inciter les contribuables à respecter leurs obligations fiscales en tant que résidents afin de maintenir leur statut d'immigrant.

Toutefois, lorsqu'un pays doit établir si une personne est un résident de l'autre État contractant[31], la question est beaucoup plus difficile. Dans cette situation, les autorités fiscales doivent établir si la personne est un résident de l'autre État contractant aux fins de la convention en appliquant le droit interne de l'autre État. Sans surprise, de nombreux pays exigent un certificat des autorités fiscales de l'autre pays attestant que la personne est un résident de ce pays comme une condition pour l'octroi des avantages de la convention. L'utilisation de certificats de résidence est répandue et ses modalités peuvent être réglées d'un commun accord entre les autorités compétentes, conformément aux articles 10 (2), 11 (2) et 12 (2) (Modèle de convention des Nations Unies seulement). L'efficacité de l'utilisation des certificats de résidence peut être améliorée si des formulaires spéciaux à cette fin sont créés dans les langues pertinentes des deux pays. Le contribuable peut obtenir un certificat de son pays de résidence et le fournir au pays

[31] Il est nécessaire d'appliquer les avantages en vertu des articles distributifs (articles 6-21) de la convention.

auquel les avantages de la convention sont réclamés. Par ailleurs, les autorités fiscales du pays de résidence peuvent envoyer le formulaire directement aux autorités fiscales du pays de source.

Un pays peut exiger des autorités fiscales de l'autre pays qu'elles attestent d'autres éléments en plus de la résidence. Par exemple, un pays peut exiger des autorités fiscales étrangères qu'elles attestent que le contribuable est le bénéficiaire effectif des dividendes, intérêts ou redevances pour que celui-ci bénéficie des taux réduits de l'impôt du pays de source en vertu des articles 10 (2), 11 (2) et 12 (2) (Modèle de convention des Nations Unies uniquement).

D'éventuels problèmes se posent avec l'exigence de résidence et d'autres certifications des autorités fiscales des autres pays. Bien que l'exigence d'un certificat de résidence impose un fardeau de conformité supplémentaire au contribuable et une charge administrative aux autorités fiscales, ce fardeau ou cette charge ne semblent pas trop lourds s'il ne s'agit que d'une exigence annuelle. Si, toutefois, un certificat distinct est requis pour chaque paiement, le fardeau ou la charge pourraient être importants. Un autre problème est lié au retard potentiel dans l'obtention des avantages de la convention du fait de la nécessité d'obtenir le certificat de résidence ou d'autres certifications des autorités fiscales étrangères. Le retard dépend de la fréquence à laquelle ces certificats sont requis et du volume de renseignements sur les affaires fiscales du contribuable devant être certifiés par les autorités fiscales étrangères. Un autre problème potentiel a trait à l'utilisation possible du certificat comme moyen de pression sur le contribuable dans ses autres relations sans rapport avec les autorités fiscales. Cet usage impropre du processus de certification devrait être dissuadé. Le certificat de résidence et d'autres certificats devraient être délivrés par les autorités fiscales sur la base exclusive des mérites de chaque certificat demandé.

Certains pays permettent aux agents chargés de procéder à la retenue à la source de réduire le montant retenu conformément à une convention sur la base de l'adresse du récipiendaire. Le recours aux adresses à cette fin rend l'octroi des avantages de la convention beaucoup plus efficace, mais peut donner lieu à des abus. Par conséquent, l'agent chargé de procéder à la retenue peut ne pas être en mesure de s'en remettre à l'adresse du récipiendaire s'il a des raisons de soupçonner

que le récipiendaire n'est pas un résident de l'autre État contractant. Dans ce cas, un certificat de résidence doit être obtenu.

Les situations où un contribuable est considéré comme un résident dans les deux États contractants aux fins d'une convention fiscale sont fréquentes parce que les règles de résidence des pays ont tendance à être excessivement larges. Dans ces cas de double résidence, les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoient des règles de départage pour attribuer la résidence exclusivement à un État contractant aux fins de la convention. Conformément à l'article 4 (2) des deux Modèles de convention, une hiérarchie de quatre règles de départage est prévue pour les personnes physiques, alors qu'au titre de l'article 4 (3), la règle de départage pour d'autres personnes est le siège de direction effective de la personne. Les commentaires sur les deux Modèles de convention permettent aux pays de résoudre le problème de double résidence d'entités autres que des personnes physiques au cas par cas, conformément à la procédure amiable, plutôt que par référence au siège de direction effective de l'entité.

L'application des règles de départage a d'importantes implications pour les États contractants parce qu'elle établit quel pays doit renoncer à ses droits d'imposition. Par conséquent, l'application des règles de départage doit être examinée attentivement. Pour les personnes physiques, les règles de départage sont profondément factuelles et devraient être appliquées sur une base équilibrée pour attribuer la résidence au pays auquel la personne physique est plus étroitement liée. En outre, les entités à double-résidence sont parfois utilisées à des fins d'évitement fiscal[32].

5.4 Entités hybrides et spéciales

L'application de la définition de résident d'un État contractant à des personnes autres que des personnes physiques et des sociétés donne lieu à des problèmes particuliers. Par exemple, même si une association de personne est une personne aux fins d'une convention fiscale[33],

[32] Voir la section 8 ci-dessous.

[33] Parce qu'il s'agit d'une personne morale ou d'un groupement de personnes en vertu de l'article 3 (1).

elle n’est pas un résident d’un pays au titre de l’article 4 (1) si elle n’est pas assujettie à l’impôt en vertu des lois de ce pays. Dans de nombreux pays, les associations de personnes sont traitées comme des entités intermédiaires ou transparentes aux fins d’imposition. Elles ne sont pas imposables, mais les associés sont imposables sur leurs parts du revenu de l’association. Dans d’autres pays, au moins certaines associations de personnes peuvent être imposables sur leur revenu au même titre que les sociétés. Des problèmes similaires peuvent se poser à l’égard des fiducies, fondations et autres entités.

Une société de personnes qui est traitée par un État contractant comme une entité intermédiaire ou transparente, mais par l’autre État contractant comme une entité imposable distincte et un résident, est l’illustration d’une entité dite hybride. Ces entités hybrides posent des problèmes sérieux pour l’application des conventions fiscales. Par exemple, dans certains cas, leur utilisation peut entraîner une double imposition permanente. Par exemple, supposons que X, un résident du pays A, réalise des bénéfices d’entreprise provenant du pays B par l’intermédiaire d’une société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois du pays B. Le pays B traite la société à responsabilité limitée comme une entité distincte aux fins d’imposition. Par conséquent, le pays B impose la société à responsabilité limitée comme un résident du pays B. En revanche, le pays A traite la société à responsabilité limitée comme une entité intermédiaire ou transparente aux fins d’imposition et impose X à l’égard du revenu généré par l’intermédiaire de la société à responsabilité limitée. Cependant, le pays A peut ne pas permettre une imputation en vertu de l’article 23 au titre de l’impôt acquitté dans le pays B sur le revenu parce que l’impôt est acquitté par la société à responsabilité limitée et non par X. Ce type de double imposition est contraire à l’esprit de la convention.

Dans d’autres cas, l’utilisation d’une entité hybride peut entraîner une double non-imposition. Par exemple, supposons qu’une société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois du pays B réalise un gain en capital à l’égard des actions d’une société résidente du pays B. Le pays B n’impose pas la société à responsabilité limitée sur le gain parce qu’elle traite cette société comme une entité intermédiaire ou transparente aux fins d’imposition. Le pays B considère plutôt que le gain en capital a été réalisé par les membres de la société à responsabilité limitée, qui sont tous des personnes physiques résidant dans le

pays A. Par conséquent, conformément à l'article 13 de la convention entre les pays A et B, le pays B n'a pas le pouvoir d'imposer le gain en capital (en supposant que les actifs de la société à responsabilité limitée ne sont pas composés principalement de biens immobiliers situés dans le pays B). D'autre part, le pays A considère la société à responsabilité limitée comme une entité imposable distincte et, par conséquent, il n'impose pas le gain en capital, car il appartient à un résident du pays B. L'utilisation d'entités hybrides pour bénéficier des avantages de la convention fiscale soulève la possible application des règles de lutte contre l'évitement fiscal. La prévention de l'évitement fiscal par le recours aux conventions fiscales est examinée ci-dessous dans la section finale du présent chapitre et au chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Phillip Baker.

Les commentaires sur les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE donnent des indications utiles concernant l'application des dispositions d'une convention aux associations de personnes et à leurs associés[34], aux fiducies de placement immobilier et aux organismes de placement collectif[35]. Cependant, ils ne donnent pas d'indications similaires concernant les fiducies et autres entités ou sur le traitement des entités hybrides en général.

[34] Les principales références aux sociétés de personnes et à leurs associés se trouvent aux paragraphes 2-6.7 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE et aux paragraphes 4-7 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies ; au paragraphe 8.8 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE et au paragraphe 6 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 8.8 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE ; et aux paragraphes 6.1 et 6.2 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE et au paragraphe 1 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 6.1 et 6.2 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE.

[35] Paragraphes 6.8-6.34 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphes 67.1-67.7 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE.

5.5 Bénéficiaire effectif

Le bénéfice du taux réduit de l'impôt du pays de source sur les dividendes, intérêts et redevances au titre des articles 10, 11 et 12 n'est accordé que si le récipiendaire du paiement est un résident de l'autre État contractant et le bénéficiaire effectif du paiement. Par conséquent, l'application des articles 10, 11 et 12 exige que le pays de source détermine si tel est le cas. D'après les commentaires, l'utilisation de l'expression « bénéficiaire effectif » aux articles 10, 11 et 12 vise à refuser les taux réduits de l'impôt du pays de source lorsque les paiements sont reçus par un agent, un mandataire ou une société relais et le véritable bénéficiaire du paiement n'est pas un résident. La signification précise de l'expression « bénéficiaire effectif », notamment telle qu'appliquée aux sociétés relais, n'est pas claire.

L'OCDE a récemment proposé de la clarifier[36]. En octobre 2012, l'OCDE a publié des propositions révisées visant à modifier les commentaires sur les articles 10, 11 et 12 pour conférer au bénéficiaire effectif une signification conventionnelle indépendante du droit interne[37] et faire en sorte qu'il s'agisse du « droit d'utiliser et de jouir » du montant « sans contrainte imposée par une obligation contractuelle ou légale de transmettre le paiement reçu à une autre personne »[38]. Cependant, les commentaires conserveront les observations selon lesquelles le concept de bénéficiaire effectif est une règle de lutte contre l'évitement fiscal et doit être déterminé « en substance ».

L'application du concept de bénéficiaire effectif par les autorités fiscales pose quelques problèmes. Le but du concept est de veiller à ce que les avantages de la convention ne soient conférés qu'aux véritables

---

[36] Voir *Modèle de convention fiscale de l'OCDE : Propositions révisées concernant la signification de l'expression « bénéficiaire effectif » dans les articles 10, 11, et 12, 19 octobre 2012*, disponible sur www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf.

[37] Ibid. Paragraphe 12.1 des commentaires sur l'article 10, paragraphe 9.1 des commentaires sur l'article 11 et paragraphe 4 des commentaires sur l'article 12 proposés.

[38] Ibid. Paragraphe 12.4 des commentaires sur l'article 10, paragraphe 10.2 des commentaires sur l'article 11 et paragraphe 4.3 des commentaires sur l'article 12 proposés.

bénéficiaires des paiements pertinents. Le concept est étroitement lié au critère selon lequel le récipiendaire du paiement doit être un résident de l'autre pays, tel qu'indiqué ci-dessus, et aux règles de lutte contre l'évitement fiscal visant à prévenir l'usage abusif des conventions fiscales (les règles contre le chalandage fiscal). Ainsi, le concept de bénéficiaire effectif devrait-il être appliqué en tenant compte de ce contexte.

En outre, il n'est pas tout à fait clair où les autorités fiscales devraient chercher l'origine de la signification de l'expression « bénéficiaire effectif ». Vraisemblablement, les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE seront révisés en 2014 pour indiquer que l'expression revêt un sens conventionnel indépendant du droit interne des États contractants. Cependant, les commentaires proposés de l'OCDE ne donnent pas de signification tout à fait claire. Actuellement, certains pays définissent la signification de l'expression « bénéficiaire effectif » en vertu de leur droit interne, conformément à l'article 3 (2). D'autres pays peuvent juger approprié de déterminer la signification en vertu du droit interne du pays de résidence dans la mesure où elle est si étroitement liée au concept de résidence tel que déterminé aux termes du droit interne du pays de résidence, conformément à l'article 4. Si tel est le cas, il conviendrait que ces pays exigent que les contribuables obtiennent un certificat des autorités fiscales étrangères attestant qu'ils sont à la fois résidents et bénéficiaires effectifs aux fins de la loi étrangère.

6. L'application de conventions fiscales par un pays à ses propres résidents

6.1 Introduction

En général, les dispositions des conventions fiscales ne limitent pas le droit qu'a un pays d'imposer ses propres résidents. Les dispositions des conventions fiscales, cependant, ont un impact sur l'imposition des résidents d'un pays, notamment en ce qui concerne l'allègement de la double imposition et l'interdiction de la discrimination[39]. L'application

[39] Voir le chapitre III, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

de l'article 24 (4) et (5), portant sur la non-discrimination à l'égard des entreprises résidentes qui sont détenues ou contrôlées par des non-résidents ou qui versent des paiements à des résidents de l'autre État contractant, est examinée dans la section 3.1 ci-dessus. En règle générale, un résident demande l'élimination de la discrimination lors du dépôt de sa déclaration de revenu ou en adressant une demande spécifique aux autorités fiscales. Aussi, la présente section est axée sur l'allégement de la double imposition.

Avant de déterminer si un contribuable a droit à un allégement de la double imposition internationale en vertu d'une convention fiscale applicable, les autorités fiscales d'un pays doivent déterminer si le contribuable est un résident du pays. La détermination de la résidence est abordée dans la section 5.3 ci-dessus.

6.2 Allègement de la double imposition

6.2.1 Introduction

Les dispositions des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE éliminent la double imposition de plusieurs façons, selon le type de revenu. En ce qui concerne certains éléments de revenu, des droits d'imposition exclusifs sont accordés au pays de résidence. Il en est ainsi, par exemple, pour les redevances au titre de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, pour les bénéfices des entreprises lorsque le contribuable n'a pas d'établissement stable dans le pays de source et pour certains gains en capital. Pour d'autres types limités de revenus, tels que les revenus provenant de la fonction publique au titre de l'article 19, le pays de source détient des droits d'imposition exclusifs. Dans de telles situations, la double imposition ne saurait se produire dans la mesure où le droit d'imposition est attribué à un seul pays. Cependant, pour de nombreux éléments de revenu traités au titre des articles distributifs de la convention, le droit d'imposition est conféré au pays de source et au pays de résidence. Dans ces circonstances, au titre de l'article 23 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, le pays de résidence est tenu d'accorder un allègement de la double imposition à l'égard de tout revenu qui est soumis à l'impôt dans le pays de source conformément aux dispositions de la convention. L'article 23 exige que l'allègement prenne la forme, soit

d'une exemption d'impôt du revenu en question dans le pays de résidence, soit d'une imputation d'impôt dans le pays de résidence au titre de l'impôt payé au pays de source sur le revenu en question. Les questions générales intervenant dans l'application des dispositions de l'article 23, au titre des méthodes de l'exemption et de l'imputation de l'impôt étranger, sont examinées ci-dessous.

Avant d'aborder les méthodes de l'exemption et de l'imputation pour l'allègement de la double imposition, il importe de saisir la relation entre le droit interne d'un pays à l'égard de l'allègement de la double imposition et les dispositions d'une convention fiscale applicable. Si le droit interne d'un pays accorde un allègement plus généreux que celui prévu dans la convention fiscale, en général, le contribuable aura droit à l'allègement le plus généreux en vertu du droit interne car les conventions fiscales sont généralement considérées comme des instruments dont l'effet est de procurer un allègement. Si, toutefois, un allègement plus généreux est prévu dans la convention fiscale, le contribuable y aura droit car les conventions fiscales prévalent sur le droit interne. Ces points semblent assez clairs. La question la plus difficile est que les règles de l'article 23 sont larges et générales. En revanche, souvent les règles de droit interne portant sur l'allègement de la double imposition, en particulier l'imputation de l'impôt étranger, sont très détaillées. Par conséquent, accorder un allègement en vertu de la convention peut nécessiter l'application d'aspects du droit interne. La question est de savoir si l'application de règles internes à cet égard est légitime si elle limite l'allègement prévue en vertu de la convention.

Les commentaires sur l'article 23 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE indiquent que les dispositions des articles 23 A et 23 B « ne donnent pas de règles détaillées concernant le calcul de l'exemption ou l'imputation, cela étant laissé à la législation interne et à la pratique applicables »[40]. Du fait de la relation étroite entre l'article 23 et les dispositions du droit interne prévoyant un allégement de la double imposition, certains pays limitent l'allègement

[40] Paragraphe 32 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 32 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

prévu au titre de l'article 23 de la convention à l'allègement prévu dans le droit interne[41].

La plupart des pays utilisent à la fois la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation pour éviter la double imposition. Souvent, la méthode de l'exemption est limitée aux bénéfices réalisés par les entreprises dans l'autre pays, alors que la méthode de l'imputation est utilisée pour d'autres types de revenu. Ce type d'approche mixte est expressément reconnu par l'article 23 B (2) des deux Modèles de convention.

Il convient également de noter que les autorités compétentes sont autorisées par l'article 25 (3) à utiliser la procédure amiable pour se concerter en vue d'éliminer la double imposition qui n'est pas éliminée en vertu de l'article 23 ou des autres dispositions de la convention.

6.2.2 Méthode de l'exemption

Bien qu'elle paraisse simple, la méthode de l'exemption soulève plusieurs questions. La principale différence entre la méthode de l'exemption et celle de l'imputation en termes d'application des dispositions de la convention est que le montant de l'impôt payé dans le pays de source n'a pas d'importance sous la méthode de l'exemption. Les autorités fiscales du pays de résidence ne requièrent pas de renseignements du contribuable ou des autorités fiscales du pays de source concernant le montant de l'impôt payé dans le pays de source. Pourtant, le pays de résidence a souvent besoin de renseignements sur le montant du revenu généré dans le pays de source ou reçu de celui-ci pour déterminer le montant à exempter, le taux d'imposition applicable à d'autres revenus (exemption progressive, qui est expressément autorisée par l'article 23 A (3)), et les seuils basés sur le revenu. Les commentaires sur les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE indiquent que de nombreux problèmes peuvent potentiellement se poser concernant l'application de la méthode de l'exemption en vertu de l'article

[41] Voir le paragraphe 32.8 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 32.8 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

23 A[42]. L'article 23 A ne traitant pas de ces problèmes, les dispositions du droit interne s'appliquent. Toutefois, le recours au droit interne est inutile si la méthode de l'exemption n'est pas utilisée en vertu du droit interne. Dans pareilles situations, les commentaires suggèrent que les États contractants adoptent des règles pour l'application de la méthode de l'exemption en vertu de la procédure amiable.

Les pays devraient être particulièrement sensibles à la possibilité d'une double non-imposition lorsque la méthode de l'exemption est utilisée. Les commentaires reconnaissent que les pays peuvent convenir de modifier l'article 23 pour éviter cette double non-imposition[43]. De plus, l'article 23 lui-même permet aux pays qui utilisent habituellement la méthode de l'exemption d'utiliser la méthode de l'imputation pour les dividendes, les intérêts et d'autres éléments de revenu[44]. Plus généralement, le problème de la double non-imposition implique la question plus vaste de l'usage abusif des conventions fiscales et de la relation entre les conventions fiscales et les règles anti-abus dans le droit interne, lesquels sont examinés dans la section 8 ci-dessous.

Un dernier point sur l'application de la méthode de l'exemption en vertu de l'article 23 concerne le traitement des pertes subies dans le pays de source par un résident de l'autre État contractant. Certains pays de résidence peuvent refuser la déduction d'une telle perte du fait de l'exemption de tout revenu provenant du pays de source. Dans

[42] Paragraphes 38-46 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 16 des commentaire sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 38-46 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

[43] Par exemple, en acceptant de limiter la méthode de l'exemption au revenu qui est effectivement imposé dans le pays de source. Paragraphe 35 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 35 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, paragraphe 15 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies et paragraphe 19 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

[44] Paragraphe 31 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 15 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

pareil cas, un allégement de la perte doit être accordé par le pays de source sous la forme d'un report de perte. Si, toutefois, le pays de résidence permet une déduction pour une perte survenant dans le pays de source, le pays de résidence est libre de réduire l'exemption pour le revenu généré ultérieurement dans le pays de source par le montant de la perte antérieure[45]. Ce point sur les pertes est important dans la mesure où il met l'accent sur le point plus général selon lequel la bonne application des dispositions de la convention implique souvent l'interaction entre la convention et le droit interne du pays.

6.2.3 Méthode de l'imputation

Tout comme la méthode de l'exemption au titre de l'article 23 A, les dispositions de l'article 23 B à l'égard de la méthode de l'imputation ne contiennent pas de règles détaillées pour l'application de la méthode de l'imputation. Aussi, des problèmes semblables d'application se posent aussi bien pour la méthode de l'imputation que pour la méthode de l'exemption. Ces problèmes sont parfois résolus par le recours au droit interne du pays de résidence en matière d'imputation de l'impôt étranger. Toutefois, si son droit interne ne prévoit pas d'imputation de l'impôt étranger, conformément aux commentaires, ce pays devrait établir des règles d'application pour l'imputation au titre de l'article 23 B et consulter, le cas échéant, l'autorité compétente du pays de source[46].

Beaucoup de questions se posent en rapport avec le calcul du crédit d'impôt étranger : les décalages quant au moment de la reconnaissance du revenu dans les pays de source et de résidence, les questions de change, la détermination de la limitation du crédit à la partie de l'impôt national imputable au revenu généré dans le pays de source,

[45] Paragraphe 44 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 16 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 44 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

[46] Paragraphe 60 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 16 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 60 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

le traitement des pertes et les entités hybrides[47]. Les commentaires sur les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE indiquent que ces « problèmes dépendent dans une large mesure de la législation et de la pratique internes, et leurs solution doit par conséquent être laissée à chaque État »[48].

Lorsqu'un pays utilise la méthode de l'imputation au titre de l'article 23 B, la déduction consentie de son impôt est basée sur l'impôt payé à l'autre État contractant. La plupart des pays exigent que les contribuables fournissent un justificatif du montant de l'impôt étranger payé par la présentation d'une copie de la déclaration de revenu étranger et la preuve du paiement de l'impôt étranger. Un certificat délivré par les autorités fiscales étrangères pourrait être nécessaire à cet effet.

Bien que les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ne contiennent pas de telles dispositions, de nombreuses conventions fiscales entre les pays développés et en développement renferment des dispositions de « crédit d'impôt fictif ». Le but de ces dispositions est de veiller à ce que les incitations fiscales prévues par les pays en développement pour les investisseurs non-résidents bénéficient à ces investisseurs plutôt qu'au gouvernement du pays dans lequel ils résident. Si le pays de résidence utilise la méthode de l'imputation, alors toutes les incitations fiscales prévues par le pays de source pour les investisseurs résidents du pays de résidence seront effectivement annulées par l'impôt prélevé par le pays de résidence.

Par exemple, supposons qu'une société résidant dans le pays A réalise un important investissement pour l'aménagement d'une nouvelle mine dans le pays B. Pour rendre attrayant ces nouveaux types d'investissement, le pays B accorde une exonération fiscale temporaire

[47] Paragraphes 61-65 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 16 des commentaire sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 61-65 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

[48] Paragraphe 66 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 16 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 66 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

de trois ans sur les bénéfices réalisés par la mine une fois la production lancée. Par conséquent, les bénéfices sont exemptés de l'impôt sur le revenu de la société du pays B, qui est ordinairement imposé à un taux de 30 %. En supposant que la société réalise des bénéfices d'un million la première année d'exploitation de la mine, elle ne paiera aucun impôt dans le pays B. Toutefois, en supposant que le pays A impose ses résidents sur leur revenu mondial à un taux de 35 %, la société paiera un impôt de 350.000 au pays A sur ses bénéfices provenant du pays B. Si le pays B n'avait accordé aucune exonération fiscale temporaire, il aurait imposé un impôt de 300.000 et la société aurait été en droit de prétendre à une imputation de l'impôt du pays B sur l'impôt payable au Pays A. Par conséquent, l'incitation fiscale de 300.000 sous forme de recettes fiscales perdues accordée par le pays B est effectivement transférée au pays A, dont l'impôt passe de 50.000 (si le pays B n'accorde aucune exonération fiscale temporaire) à 350.000 (si le pays B accorde une exonération fiscale temporaire).

Les dispositions de crédits d'impôt fictif peuvent prendre diverses formes et toutes posent de sérieux problèmes d'application[49]. En particulier, les dispositions de crédits d'impôt fictif peuvent faire l'objet d'un usage abusif.

7. L'application des conventions fiscales aux résidents de l'autre État contractant (non-résidents)

7.1 Introduction

Dans la plupart des cas en vertu des dispositions des conventions fiscales bilatérales, c'est le pays de source qui est tenu de renoncer à son

[49] Voir les paragraphes 72-74 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et les paragraphes 16, 17 et 18 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 72-74 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, les paragraphes 76-78 des commentaire de l'OCDE de 2000 sur l'article 23, et le paragraphe 75 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, respectivement. Voir aussi le rapport de 1998 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, *Les crédits d'impôt fictif : Un réexamen de la question* (Paris : OCDE, 1998).

impôt sur le revenu généré dans ce pays par les résidents de l'autre État contractant ou de le réduire. Aussi, appartient-il au pays de source de prendre les mesures nécessaires pour veiller à ce que les dispositions de la convention fiscale soient appliquées correctement. En général, il s'agit notamment :

- D'identifier les non-résidents soumis à l'impôt du pays de source en vertu du droit interne de ce pays.
- De collecter des renseignements sur les activités génératrices de revenu des non-résidents.
- De déterminer si les non-résidents sont admissibles aux avantages de la convention.
- De déterminer le montant de la réduction de l'impôt du pays de source requise par la convention et la méthode par laquelle la réduction devrait être accordée.

Certaines de ces étapes ont été examinées dans les précédentes sections du présent chapitre et sont recoupées ici. La présente section porte principalement sur l'identification du contribuable non-résident concerné et l'application des conventions fiscales aux plus importants types de revenu générés par les non-résidents[50].

7.2 Identifier les contribuables non résidents concernés

L'examen des questions relatives à l'application des conventions fiscales par le pays de source suppose que celui-ci a identifié les non-résidents qui en tirent un revenu soumis à l'impôt dans ce pays. Évidemment, si le pays de source n'impose pas un non-résident parce qu'il ignore que ce dernier exerce une activité d'entreprise dans ce pays ou en tire un revenu, il n'est pas nécessaire d'appliquer les dispositions d'une convention fiscale applicable. L'identification des non-résidents qui tirent un revenu du pays de source est essentielle, tant aux fins d'imposition dans le pays de source que pour l'application des conventions fiscales.

Beaucoup de pays utilisent des numéros d'identification fiscale pour identifier les contribuables et suivre de près leurs activités

[50] Voir aussi le chapitre IV, Imposition des non-résidents, par Colin Campbell.

génératrices de revenu. Ces numéros peuvent être aisément utilisés pour les résidents, mais certains pays exigent aussi des non-résidents de s'en procurer afin de se prévaloir des avantages de la convention. Bien que les conditions d'attribution d'un numéro d'identification fiscale relèvent du droit interne, elles peuvent avoir un effet sur la disponibilité des avantages de la convention. Par exemple, certains pays exigent une preuve attestant du pays de résidence du non-résident comme condition pour l'attribution d'un numéro d'identification fiscale. Il est nécessaire pour les pays de trouver un équilibre entre la commodité administrative qu'offrent les numéros d'identification fiscale et le fardeau imposée aux contribuables. Les conditions d'obtention d'un numéro d'identification fiscale ne devraient pas servir d'artifice visant à dissuader les contribuables à prétendre aux avantages de la convention ou à les leur refuser.

Outre les numéros d'identification fiscale, plusieurs pays exigent des personnes physiques et des sociétés non-résidentes de s'enregistrer auprès des autorités pertinentes dans le pays de source. Ces exigences d'enregistrement s'appliquent souvent aux non-résidents vivant dans le pays ou exerçant une activité d'entreprise dans le pays. Ces renseignements devraient être accessibles aux autorités fiscales du pays.

Dans certains cas, le non-résident peut être tenu de s'enregistrer directement auprès des autorités fiscales. L'efficacité des exigences d'enregistrement semble varier considérablement. Exiger des non-résidents d'être enregistrés pour pouvoir prétendre aux avantages de la convention peut avoir un certain effet positif sur l'enregistrement. Cependant, comme on l'a mentionné précédemment, si des non-résidents peuvent tirer un revenu du pays de source sans être détectés par les autorités fiscales, se prévaloir des avantages de la convention est inutile.

Pour les pays où des contrôles de change sont effectués, il peut y avoir un lien entre l'obtention de la permission de transférer des fonds hors du pays et les obligations fiscales du payeur. Certains pays (ex. l'Argentine) exigent des non-résidents de nommer un agent local comme condition pour pouvoir prétendre aux avantages de la convention. La plupart des pays imposent des obligations en matière de retenue à la source aux résidents qui versent des paiements à des non-résidents, ce qui fait que le payeur résident est, en effet, l'agent du non-résident en

ce qui concerne le paiement de l'impôt. Cela vaut également pour la retenue provisoire à la source sur les salaires et traitements et d'autres montants, notamment ceux versés aux non-résidents.

L'allégement conventionnel sous forme de retenue à la source réduite exige une autorisation accordée au payeur résident afin de procéder à une retenue au taux prévu par la convention plutôt qu'au taux national. Le moyen de mise en œuvre de cette réduction déterminera l'efficacité de l'attribution des avantages de la convention. Si, comme le veut la pratique, l'agent chargé de procéder à la retenue à la source est assujetti à l'impôt payable par le non-résident s'il ne procède pas correctement à la retenue, il peut ne pas vouloir courir le risque de retenir un montant moindre que le montant total requis par le droit interne. De même, si les conditions imposées pour la retenue réduite sont trop onéreuses, l'agent chargé de procéder à la retenue à la source peut procéder à une retenue au taux national, obligeant ainsi le non-résident à demander un remboursement. Par exemple, est-ce que l'agent chargé de procéder à la retenue à la source a le droit de réduire le montant de l'impôt retenu sur la base de la résidence d'un récipiendaire, telle qu'indiquée par l'adresse fournie par ce dernier, ou est-il nécessaire de présenter une preuve plus stricte de résidence (certification émise par les autorités fiscales étrangères) ? La première procédure permet de procurer les avantages de la convention plus rapidement et plus efficacement, mais peut donner lieu à des abus. La seconde procédure revêt plus d'intégrité, mais prend plus de temps et impose un fardeau de conformité beaucoup plus important.

Comme mentionné plus haut, l'alternative à l'attribution des avantages de la convention par voie de retenue réduite est d'exiger des non-résidents de demander le remboursement de tout excédent de la retenu par rapport au taux de la convention. Pour mener à bien ce processus de remboursement, les autorités fiscales doivent mobiliser d'importantes ressources. C'est pourquoi, il n'est pas étonnant que de nombreux pays aient décidé, pour des raisons pratiques, de mettre en œuvre des procédures d'attribution des avantages de la convention qui n'impliquent pas de remboursement ou qui réduisent un tel besoin.

La détermination des personnes qui sont admissibles aux avantages de la convention et, en particulier, les questions de la résidence et du bénéficiaire effectif, sont examinées plus haut dans la section 5.

7.3 Non-résidents tirant certains types de revenus du pays de source

7.3.1 Introduction

La présente section examine l'application des dispositions des conventions fiscales à différents types de revenus. Il s'agit de montrer comment les questions pratiques concernant leur application diffèrent selon le type de revenu impliqué. Un examen détaillé de l'application des conventions fiscales aux bénéfices des entreprises, aux revenus tirées des services et aux revenus d'investissement et aux gains en capital est prévu dans les chapitres du présent Manuel qui traitent de ces sujets spécifiques[51].

7.3.2 Bénéfices des entreprises

Une fois qu'il a été établi qu'une convention est applicable, il importe en premier lieu de déterminer lesquelles de ses dispositions sont pertinentes en vue de leur application aux bénéfices des entreprises. Au moins six articles distributifs du Modèle de convention des Nations Unies peuvent être applicables aux bénéfices des entreprises : l'article 6 (Revenus immobiliers), l'article 7 (Bénéfices des entreprises), l'article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne), l'article 14 (Professions indépendantes), l'article 17 (Artistes du spectacle et athlètes) et l'article 21 (Autres revenus). En outre, si les dividendes, intérêts et redevances, qui sont par ailleurs abordés respectivement dans les articles 10, 11 et 12, sont effectivement rattachés à un établissement stable dans le pays de source, ils sont imposables par le pays de source conformément à l'article 7. Un examen exhaustif des différents types de bénéfices des entreprises dépasse la portée de cet aperçu général. Il suffit de noter que le traitement de divers types de bénéfices des entreprises diffère énormément tant en termes d'attribution du droit d'imposer que des questions pratiques en matière d'application des dispositions conventionnelles pertinentes. Quelques brefs commentaires à l'égard de l'article 7, la disposition générale traitant des bénéfices des entreprises et

---

[51] Voir le chapitre V, Imposition des non-résidents sur les bénéfices des entreprises, par Jinyan Li ; le chapitre VI, Imposition des prestataires de services non résidents, par Ariane Pickering ; et le chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede.

l'article 17 qui traite des artistes et des sportifs devraient servir à illustrer l'éventail des problèmes d'application impliqués.

Conformément à l'article 7, les bénéfices tirés d'une entreprise exploitée dans le pays de source par un résident de l'autre État contractant ne sont imposables dans le pays de source que si l'entreprise est exploitée par l'intermédiaire d'un établissement stable dans ce pays et le revenu est imputable à l'établissement stable (sous réserve d'une règle de force d'attraction limitée prévue à l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies). Les problèmes auxquels le pays de source doit faire face pour appliquer l'article 7 sont redoutables. Ils peuvent se résumer comme suit :

- Premièrement, comme mentionné précédemment dans la présente section, les non-résidents qui exercent une activité d'entreprise dans le pays de source doivent être identifiés.
- Deuxièmement, comme évoqué plus haut dans la section 5, le pays dans lequel tout non-résident est résident doit être déterminé.
- Troisièmement, il doit être établie que le non-résident exerce une activité d'entreprise dans le pays de source par l'intermédiaire d'un établissement stable dans ce pays ; cette détermination de l'existence de l'établissement stable est extrêmement factuelle et exige que les autorités fiscales aient de bons renseignements sur les activités du non-résident dans le pays de source.
- Quatrièmement, il doit être établi qu'aucune des autres dispositions de la convention ne s'applique aux bénéfices parce que ces dispositions prévalent sur l'article 7 [52].
- Enfin, les bénéfices imputables à l'établissement stable doivent être déterminés, ce qui implique l'application des dispositions de l'article 7 et des commentaires y relatifs et des dispositions du droit interne.

En net contraste avec l'article 7, l'article 17 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE confère au pays de source le droit d'imposer les revenus qu'un résident de l'autre État contractant

[52] Voir l'article 7 (6) du Modèle de convention des Nations Unies et l'article 7 (4) du Modèle de convention de l'OCDE.

tire de ses activités personnelles en tant qu'artiste (artiste du spectacle) ou comme athlète si les activités sont exercées dans le pays de source. Aucun établissement stable n'est nécessaire et les activités n'ont pas à continuer pour une période déterminée. Par conséquent, l'application de l'article 17 exige du pays de source d'établir qu'un non-résident y a exercé des activités de nature artistique ou sportive et de déterminer le montant du revenu. Il n'est pas nécessaire de déterminer le pays dans lequel le non-résident est résident parce que, normalement, un artiste ou un athlète non-résident sera imposable en vertu du droit interne du pays de source, indépendamment de l'application ou non d'une convention.

Les principales difficultés liées à l'application de l'article 17 ont trait à la collecte de renseignements précis sur les activités des artistes et athlètes non-résidents dans le pays de source et au recouvrement de l'impôt. La collecte de renseignement sur les artistes et les athlètes de premier plan est moins difficile dans la mesure où leurs performances sont susceptibles d'être largement couvertes par les médias publics. Le recouvrement de l'impôt dans ces circonstances est crucial car souvent les artistes et les athlètes ne se trouvent dans le pays de source que pour une très courte période. L'article 17 n'impose aucune restriction quant au moyen d'imposition par le pays de source des revenus générés par les artistes et les athlètes. C'est pourquoi la plupart des pays imposent ce type de revenu au moyen d'une retenue d'impôt à la source sur les revenus bruts. Le recouvrement de l'impôt peut être facilité par des accords entre les autorités fiscales du pays de source et les promoteurs locaux de l'événement ou les propriétaires du lieu. Si les autorités fiscales rencontrent des difficultés dans le recouvrement de l'impôt au moment de l'événement, elles peuvent recourir à l'article 27 pour solliciter l'aide du pays de résidence aux fins de recouvrement de l'impôt, en supposant, bien sûr, que la convention compte une disposition traitant de l'aide en matière de recouvrement des impôts.

7.3.3 Revenus tirés de services

Plusieurs dispositions des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE peuvent être applicables aux revenus tirés de services[53]. Le

[53] Voir le chapitre VI, Imposition des prestataires de services non résidents, par Ariane Pickering. Voir aussi Brian J. Arnold, *The Taxation of*

but de cette brève discussion est de montrer de façon générale les problèmes auxquels les autorités fiscales du pays de source doivent faire face lors de l'application des dispositions d'une convention fiscale pertinente. Ces questions d'application peuvent se résumer comme suit :

- Premièrement, les non-résidents fournissant des services dans le pays de source doivent être identifiés[54].
- Deuxièmement, le pays dans lequel le prestataire de services non-résident est résident doit être établi afin de déterminer si les avantages d'une convention sont disponibles.
- Troisièmement, il faut déterminer quelle disposition de la convention pertinente est applicable. Cette détermination est basée principalement sur la nature des services (ex. les professions dépendantes (article 15), la fonction publique (article 19) ou d'autres professions indépendantes (article 7 ou article 14)).
- Quatrièmement, il faut déterminer si le seuil d'imposition du pays de source est atteint au titre de l'article applicable. L'exigence de seuil varie, de l'exercice de toute activité génératrice de revenus dans le pays de source en vertu de l'article 17 pour les activités artistiques et sportives et pour certains salariés d'entreprises résidentes et d'entreprises non résidentes ayant un établissement stable dans le pays de source, à un seuil (183 jours) pour d'autres salariés et entrepreneurs indépendants, à la nécessité d'un établissement stable ou d'une installation fixe d'affaires dans le pays de source.
- Cinquièmement, le montant du revenu soumis à l'impôt du pays de source conformément à la convention doit être établi. Certaines dispositions permettent au pays de source d'imposer le revenu brut tiré par le prestataire de services non-résident, tandis que les articles 7 et 14 exigent le prélèvement de l'impôt sur le revenu net.

Income from Services under Tax Treaties: Cleaning up the Mess — Expanded Version, (édition en ligne de l'article publiée en février 2011), vol. 65, No. 2, *Bulletin for International Taxation.*

[54] En règle générale, les dispositions des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE restreignent le droit qu'a le pays de source d'imposer les revenus tirés des services à ceux qui sont accomplis dans le pays de source. L'article 16 est une exception à cette règle générale.

- Sixièmement, la méthode d'imposition et de recouvrement de l'impôt doit être établie.

Comme mentionné précédemment s'agissant des bénéfices des entreprises, l'application des dispositions d'une convention fiscale à l'égard des revenus tirés de services pose d'importants défis administratifs aux autorités fiscales des pays de source, notamment les pays en développement. Pour des raisons pratiques, certains pays ont opté pour la retenue à la source comme moyen de recouvrement de l'impôt auprès des prestataires de services non-résidents[55]. En général, les résidents qui paient les prestataires de services non-résidents indépendants sont tenus de retenir un certain pourcentage du montant brut payé. Le prestataire de services non-résident est alors tenu de produire une déclaration fiscale sur la base d'un calcul du revenu net et de demander le remboursement de tout excédent d'impôt retenu. Puisque les prestataires de services non-résidents ne sont imposables que s'ils ont un établissement stable ou une base fixe dans le pays de source, certains pays proposent un système de dispense permettant aux non-résidents de demander aux autorités fiscales, avant tout paiement, une exemption de la retenue à la source. Un tel système exige des autorités fiscales qu'elles aient suffisamment de renseignements pour décider si un prestataire de services non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans le pays de source.

7.3.4 Revenus d'investissement

Le traitement des revenus d'investissement tirés du pays de source par un résident de l'autre État contractant aux termes des dispositions des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE dépend de la nature des revenus. Les dividendes, les intérêts, les redevances, les revenus tirés de la location de biens immobiliers et les gains en capital sont tous traités sous différents articles et de différentes manières. Comme pour les bénéfices des entreprises et les revenus tirés des

[55] Un tel régime de retenue à la source ne saurait être efficace si le prestataire de services non-résident est payé par un autre non-résident. Dans ce cas, le débiteur n'est pas soumis à la juridiction du pays de source, à moins peut-être qu'il ait un établissement stable ou une installation fixe d'affaires dans le pays de source.

services, un examen exhaustif de l'application des dispositions de la convention aux investissements dépasse la portée de cet aperçu général. Ce bref examen vise à montrer l'éventail des questions d'application concernant les revenus d'investissement auquel doit faire face le pays de source. Un examen détaillé de ces questions se trouve au chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede.

En ce qui concerne les dividendes et intérêts aux termes des deux Modèles de convention et les redevances aux termes du Modèle de convention des Nations Unies, le taux d'imposition du pays de source sur les montants payés par un résident du pays de source à un résident de l'autre pays est soumis à une limite. Les autres dispositions relatives aux revenus d'investissement n'imposent pas de limites à l'imposition du pays de source à l'égard de la base d'imposition ou du taux d'imposition. La plupart des pays de source utilisent les retenues d'impôt à la source appliquées sur le montant brut versé et imposées à un taux forfaitaire pour recouvrer les impôts sur les dividendes, intérêts, redevances et location de biens immobiliers. Certains pays utilisent également un mécanisme de retenue à la source pour les gains en capital réalisés par des non-résidents, comme on le verra ci-dessous. Aucune disposition des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ne restreint la façon dont l'impôt du pays de source est prélevé sur les revenus d'investissement.

En général, les étapes suivantes sont nécessaires pour appliquer la convention aux revenus d'investissement générés dans le pays de source par un résident de l'autre État contractant :

- Le récipiendaire non-résident du paiement doit être identifié.
- La résidence du récipiendaire du paiement doit être établie pour déterminer quelle convention est pertinente et si le récipiendaire est admissible aux avantages de la convention.
- La nature du paiement doit être établie de telle sorte que l'article pertinent de la convention puisse être appliqué.
- Dans le cas des dividendes, intérêts et redevances, il faut déterminer si le récipiendaire est le bénéficiaire effectif du paiement.
- La méthode de recouvrement de l'impôt doit être adoptée.

Tel que mentionné, dans la plupart des cas, les pays de source utilisent les retenues d'impôt à la source comme moyen de recouvrement des impôts sur les revenus d'investissement des non-résidents. En outre, dans la plupart des cas, la retenue à la source est imposée comme un impôt final, ce qui place la responsabilité des étapes décrites ci-dessus quant à l'application de la convention en la personne effectuant le paiement au non-résident. Les questions visant à équilibrer, d'une part, le fardeau de conformité placé sur l'agent chargé de procéder à la retenue à la source et, d'autre part, l'octroi des avantages de la convention efficacement et avec intégrité sont examinées dans la section 4.4 ci-dessus.

Les dispositions de l'article 13 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE portant sur les gains en capital posent plusieurs problèmes d'application ardus. En général, le pays de source a le droit d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans le pays de source, des biens mobiliers d'un établissement stable ou d'une base fixe dans le pays de source, des actions d'une société et des intérêts dans une société de personnes, une fiducie ou une masse successorale si les actifs sont constitués principalement de biens immobiliers situés dans le pays de source[56]. Les autres gains en capital ne sont imposables que dans le pays de résidence[57].

L'application des dispositions de l'article 13 soulève quasiment les mêmes questions que l'application des dispositions de la convention relatives aux bénéfices des entreprises, aux revenus tirés des services et aux revenus d'investissement (ex. la nécessité d'établir la résidence du contribuable). Ces questions ne sont pas répétées ici. Le pays de source doit obtenir les renseignements nécessaires pour calculer le montant du gain : le coût du bien, le produit de la vente et les coûts encourus

[56] Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure et des biens mobiliers associés ne sont imposables que dans le pays où le siège de direction effective de l'entreprise est situé : Article 13 (3). Conformément à l'article 13 (5) du Modèle de convention des Nations Unies, le pays de source est également en droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation des intérêts substantiels dans une entreprise résidente de ce pays.

[57] Article 13 (5) du Modèle de convention de l'OCDE et article 13 (6) du Modèle de convention des Nations Unies.

dans le cadre de la vente. Ces montants peuvent nécessiter la conversion d'une monnaie étrangère dans la monnaie nationale du pays de source. Enfin, le recouvrement de l'impôt sur le gain en capital réalisé par un résident de l'autre État contractant pose des problèmes particuliers. Une obligation de retenir un montant du prix d'achat au titre de l'impôt estimé sur le gain en capital peut être imposée à l'acheteur. Cependant, faire respecter une telle obligation peut se révéler difficile si l'acheteur n'est pas un résident du pays de source.

Ce problème d'application est limité en ce qui concerne les gains en capital, puisqu'en vertu de l'article 13, le pays de source a le droit d'imposer les gains en capital à l'égard d'un bien qui, à l'exception des intérêts substantiels aux termes du Modèle de convention des Nations Unies, est physiquement situé dans le pays de source. Aussi, les autorités fiscales des pays de source devraient-elles être à même de prendre des mesures coercitives efficaces à l'égard de tout impôt payable par un non-résident sur les biens situés dans leur pays.

8. Utilisation abusive des conventions fiscales et relation entre les conventions fiscales et le droit interne

Des utilisations abusives peuvent être faites des dispositions des conventions fiscales pour échapper à l'impôt[58]. Il importe pour les pays de protéger leurs assiettes fiscales nationales contre les utilisations abusives des conventions fiscales. La tâche n'est pas aisée, notamment à la lumière du principe général selon lequel les dispositions d'une convention fiscale prévalent généralement sur les dispositions du droit interne en cas de conflit[59].

Selon les commentaires sur l'article premier des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, il existe plusieurs techniques pour empêcher l'évitement fiscal qui découle de l'utilisation abusive des conventions fiscales. Ces techniques comprennent les

[58] Voir les paragraphes 40-99 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies pour une description de plusieurs utilisations abusives des conventions fiscales.

[59] Voir le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Phillip Baker.

règles spécifiques et générales anti-évitement dans le droit interne, les règles spécifiques et générales anti-évitement dans les conventions fiscales et l'interprétation des conventions fiscales[60]. Les Modèles de conventions des Nations Unies et de l'OCDE contiennent quelques dispositions qui pourraient être considérées comme des règles spécifiques anti-évitement, par exemple : la notion de bénéficiaire effectif dans les articles 10, 11 et 12 ; les règles de relations spéciales dans les articles 11 (6) et 12 (6) ; l'imposition des gains en capital sur les actions de sociétés foncières dans l'article 13 (4) ; et l'article 17 (2) portant sur le détournement de revenus aux sociétés de promotion d'artistes ou d'athlètes. Les pays peuvent envisager l'inclusion de règles spécifiques anti-évitement supplémentaires dans leurs conventions fiscales bilatérales. Toutefois, les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies mettent en garde les pays de faire reposer la lutte contre le problème de l'utilisation abusive des conventions exclusivement sur des règles spécifiques[61].

En ce qui concerne l'utilisation des règles nationales anti-évitement pour prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales, les pays doivent s'assurer d'abord que ces règles nationales sont efficaces et, ensuite, que leur application aux utilisations abusives des conventions fiscales n'est pas entravée par le principe général selon lequel les conventions fiscales prévalent sur le droit interne. La deuxième question peut être traitée de plusieurs façons, selon les circonstances de chaque cas. Comme l'indiquent les commentaires, parfois les conventions contiennent des dispositions permettant expressément l'application des règles nationales anti-évitement, telles que les sociétés étrangères contrôlées et les règles de capitalisation restreinte. Dans d'autres cas, la convention utilise des termes non définis, qui requièrent l'application du droit interne, y compris les règles nationales anti-évitement. Enfin, les dispositions de la convention peuvent être interprétées de manière à ne pas empêcher l'application des règles nationales anti-évitement. Ainsi, pour les règles générales anti-évitement nationales, qu'elles

[60] Paragraphes 10-39 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies et paragraphes 7-26 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

[61] Paragraphe 33 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

soient de nature judiciaire ou législative, il ne devrait pas y avoir de conflit avec les dispositions d'une convention fiscale tant que la règle nationale est limitée aux cas des utilisations abusives. La question cruciale à cet égard est de savoir ce qu'est un abus de convention fiscale ? Les commentaires sur l'article premier des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE fournissent un test général ou un principe directeur sur l'abus de convention fiscale :

« Il est un principe directeur selon lequel on ne devrait pas consentir les avantages d'une convention de double imposition lorsqu'une importante raison de conclure certains arrangements ou transactions était de s'assurer une position fiscale plus favorable et que l'obtention de conditions plus favorables dans ces circonstances est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes »[62].

Bien qu'il soit large et général, ce principe donne une orientation utile aux contribuables et aux autorités fiscales. Comme l'indiquent les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies :

« Les membres du Comité souscrivent à ce principe. Ils ont considéré que cette appréciation de qui constitue un abus des dispositions des conventions poursuit un but important, car elle tente d'équilibrer le besoin d'empêcher tout traitement abusif des conventions et la nécessité de veiller à ce que les pays respectent leurs obligations conventionnelles et donnent au contribuable la certitude que le droit le protège. Il est clair que les pays ne devraient pas pouvoir échapper à leurs obligations conventionnelles uniquement en faisant valoir que des transactions légitimes sont abusives, et que des règles fiscales nationales qui affectent ces transactions selon des manières qui sont contraires aux dispositions conventionnelles constituent des règles anti-abus »[63].

---

[62] Paragraphe 9.5 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 23 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 9.5 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[63] Paragraphe 24 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

Les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies examinent les avantages et les inconvénients de l'introduction d'une règle générale anti-abus dans la convention[64]. Une telle règle devrait être appliquée conformément au principe général décrit ci-dessus quant à savoir ce qu'est un abus de convention fiscale.

Certains abus de conventions fiscales peuvent être évités par l'interprétation des dispositions de la convention à la lumière de son objet et conformément à l'exigence de bonne foi, tel que le stipule l'article 31 (1) de la Convention de Vienne sur le droit des traités[65]. Cette approche interprétative pour parer aux abus de conventions fiscales devrait aussi s'en tenir au principe directeur des commentaires sur l'article premier quant à savoir ce qu'est un abus de convention fiscale[66].

L'orientation énoncée dans les commentaires concernant les abus de convention a été revue en profondeur en 2011 dans le Modèle de convention des Nations Unies et en 2003 dans le Modèle de convention de l'OCDE. C'est pourquoi, une sérieuse question se pose quant à la pertinence et à la force probante des commentaires révisés pour l'interprétation des conventions fiscales conclues avant la révision des commentaires respectifs sur l'article premier des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. L'introduction du Modèle de convention de l'OCDE indique expressément que les versions ultérieures des commentaires devraient être prises en compte aux fins d'interprétation des conventions fiscales conclues antérieurement[67]. Certains commentateurs ont exprimé un avis contraire. En fin de compte, ce problème peut être résolu par les tribunaux d'un pays. Néanmoins, les autorités fiscales devraient être conscientes de ce problème, notamment en relation avec le problème des abus de conventions fiscales.

---

[64] Paragraphes 34-37 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[65] Paragraphe 38 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[66] Paragraphe 39 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[67] Paragraphes 33-34 de l'Introduction au Modèle de convention de l'OCDE.

En général, les autorités fiscales d'un pays devraient appliquer les dispositions de ses conventions fiscales pour prévenir l'évitement fiscal et la fraude fiscale. Pour ce faire, l'introduction de règles anti-abus dans les conventions fiscales et l'adoption de règles nationales anti-évitement applicables aux abus de conventions doivent être sérieusement envisagées. Cependant, en plus de veiller à ce que les règles anti-évitement appropriées soient en place, les autorités fiscales doivent avoir la capacité d'interpréter, d'appliquer et de faire respecter ces règles à l'égard des abus de conventions. À cet égard, les pays en développement doivent établir un équilibre entre la nécessité d'offrir de la certitude aux investisseurs étrangers pour attirer les investissements et la nécessité de protéger leur assiette fiscale[68]. Pour établir cet équilibre difficile convenablement, les autorités fiscales doivent avoir l'expertise nécessaire pour appliquer des règles anti-évitement complexes, telles que les règles de prix de transfert, à des transactions d'évitement fiscal sophistiquées. La mise en place d'une telle expertise dans les services fiscaux des pays en développement par le biais de l'expérience et de la formation devrait être une priorité.

[68] Paragraphes 100-103 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. Comme mentionné plus haut, dans la section 4.5.4, une méthode pour offrir un degré de certitude aux contribuables quant à l'application éventuelle des règles anti-abus passe par un processus de décisions anticipées.

Chapitre II

Personnes admissibles aux avantages de la convention

Joanna Wheeler*

1. Introduction

L'octroi des avantages de la convention peut poser des problèmes à de nombreux pays. Les conventions sont souvent considérées comme une partie importante de la politique fiscale internationale d'un pays et un outil tout aussi important pour attirer les investissements étrangers. Pourtant, elles peuvent être exploitées par les contribuables pour obtenir des avantages qui n'étaient pas prévus par les pays ayant conclu la convention et qui n'ont aucune justification au plan de la politique. Évaluer l'importance relative de ces deux préoccupations peut être un exercice d'équilibre difficile pour les pays. Le présent chapitre vise à aider les administrations fiscales qui doivent décider d'accorder ou non les avantages des conventions dans des cas particuliers, en mettant en lumière les questions de politique et les questions techniques qui se posent à cet égard.

Il porte sur la position d'un pays de source qui est invité à réduire ou à renoncer à la juridiction fiscale qu'il revendique en vertu de son droit interne, dans la mesure où les problèmes se posent généralement avec plus d'acuité et plus fréquemment pour les pays de source. Des problèmes peuvent également se poser dans les pays de résidence lorsque l'allègement de la double imposition accordé par une convention est plus généreux que celui prévu dans le droit interne ; cela pourrait être le cas si, par exemple, l'État de résidence considère un impôt particulier comme étant admissible au bénéfice d'un crédit d'impôt en vertu de la convention alors qu'il n'est pas considéré admissible au bénéfice de ce crédit aux termes de son droit interne, ou si la convention

* Bureau international de documentation fiscale, Amsterdam, Pays-Bas ; Amsterdam Centre for Tax Law, Université d'Amsterdam, Pays-Bas.

accorde une exemption de participation pour les dividendes alors que le droit interne accorde une imputation. Les questions de fond concernant l'imposition de l'État de résidence sont examinées dans un autre chapitre[1]. Dans le contexte du présent chapitre, le point important est que le pays de résidence doit également déterminer si un contribuable est admissible aux avantages de la convention et cela implique les mêmes éléments que ceux pris en compte par le pays de source.

Le droit aux avantages des conventions est souvent examiné à la lumière de la nécessité de veiller à ce que les avantages ne soient accordés qu'aux personnes qui y ont véritablement droit, notamment dans le contexte du chalandage fiscal. Le chalandage fiscal est le phénomène qui consiste pour les contribuables à mettre en place des structures ou des flux de revenus transfrontaliers, non pas pour des raisons liées aux aspects commerciaux de leurs activités d'affaire ou de leurs investissements, mais pour faire en sorte que les revenus puissent bénéficier de la protection d'une certaine convention. En revanche, il est nécessaire de veiller à ce que les avantages de la convention soient accordés le cas échéant, même si les faits présentés à l'autorité fiscale ne correspondent pas tout à fait au libellé de la convention.

Les conventions ne sauraient traiter en détail toutes les situations factuelles pouvant se produire dans la relation entre deux pays. Dans un souci de flexibilité dans le traitement de cette relation complexe et en constante évolution, les conventions sont libellées de manière abstraite et générale, énonçant des principes de base plutôt que des règles détaillées. Elles soulèvent de nombreux problèmes d'interprétation et il peut y avoir des cas où des considérations au plan de la politique indiquent que les avantages de la convention devraient être accordés même si la convention ne prévoit pas explicitement le cas en question. Il importe dès lors pour l'autorité fiscale d'être au courant des principes généraux et des questions d'ordre politique qui sous-tendent le droit aux avantages des conventions pour être en mesure de prendre ces décisions.

Le présent chapitre commence par expliquer les trois étapes fondamentales qui doivent être considérées pour déterminer si oui ou

[1] Voir le chapitre III, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

non les avantages de la convention sont disponibles. Il regroupe ensuite les problèmes soulevés par divers types de structures relais, qui constituent souvent une préoccupation majeure pour les pays de source. Il conclut par l'examen d'un certain nombre de structures qui ne sont pas couvertes explicitement par le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[2] (Modèle de convention des Nations Unies). Dans chaque cas, l'aspect qui pose des problèmes est mis en exergue et son effet sur les questions de droit aux avantages des conventions est discuté.

L'examen de ces étapes et structures de base nécessite du pays appliquant une convention d'avoir des renseignements sur la personne qui prétend aux avantages de la convention et la structure à l'égard de laquelle les avantages de la convention sont demandés. Ce besoin de renseignements peut constituer un obstacle majeur pour de nombreux pays de source. Bien qu'il existe quelques conventions fiscales multilatérales, le présent chapitre suppose pour des raisons de simplicité qu'une convention fiscale a toujours deux États contractants.

2. Personnes admissibles aux avantages de la convention

La première étape pour déterminer si une convention particulière s'applique dans un cas donné consiste en l'identification de la personne qui pourrait éventuellement être admissible aux avantages de la convention. L'article premier du Modèle de convention des Nations Unies et du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[3] (Modèle de convention de l'OCDE), qui se retrouve dans la plupart des conventions conclues, stipule clairement que la convention s'applique aux « personnes ». Toute prétention au bénéfice de l'un des articles distributifs doit donc être soumise et étayée par une personne.

---

[2] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York : Nations Unies, 2011).

[3] Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

Dans de nombreux cas, ce qui compte comme une « personne » aux fins de la convention est clair. Les personnes physiques sont clairement des « personnes », comme le sont les entreprises, qui sont des personnes morales. Toutefois, le droit interne de la plupart des pays identifie également peu ou prou divers autres groupements et structures. Dans un État, le droit interne indique généralement clairement quels groupements ou structures sont identifiés en tant que contribuables distincts aux fins d'imposition, mais des difficultés peuvent surgir dans un contexte de convention. Un contribuable en vertu du droit interne d'un État est susceptible d'être considéré par cet État comme une « personne » aux fins de la convention, mais le droit civil interne de l'autre État contractant peut être différent et la question se pose alors de savoir si l'autre État contractant reconnait également la personne aux fins de la convention.

L'article 3 (1) (a) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE aborde cette question. Il précise que le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes. Ce paragraphe n'est qu'une solution partielle, dans la mesure où il ne donne pas de définition exhaustive au terme et laisse ouverte la question de ce qu'on entend par un « groupement de personnes ». Les commentaires soulignent, cependant, que le terme devrait être interprété dans un sens très large. Vu l'objet et le but des règles distributives des conventions, on pourrait facilement faire valoir que ce qui est apte à supporter une charge au titre de l'impôt sur le revenu dans un État devrait être considéré comme une « personne » aux fins de l'obtention des avantages de la convention.

2.1 Types de personnes

Les types de personnes les plus simples qui pourraient prétendre aux avantages de la convention sont abordés dans la présente section. Les sociétés de personnes, les sociétés transparentes et les fiducies soulèvent d'autres problèmes et sont examinées dans la section 6. Le présent chapitre ne couvre pas les gouvernements des pays et leurs subdivisions ou fonds souverains, lesquels sont tous soumis à des considérations légèrement différentes.

2.1.1 Personnes physiques

Pour les personnes physiques, c'est assez simple dans ce contexte dans la mesure où il est tout à fait clair qu'elles représentent des « personnes ». Néanmoins, certaines questions relatives à l'admissibilité aux avantages de la convention peuvent survenir du fait de la différence entre les systèmes nationaux d'imposition des familles.

Certains pays n'imposent pas chaque personne physique séparément, mais plutôt la cellule familiale, telles que la cellule composée du mari et de la femme ou, plus rarement, une famille dans son ensemble. Dans ces cas, il peut y avoir une disparité entre les droits internes des deux États contractants. Cependant, les régimes d'imposition de la famille ne s'appliquent généralement que si tous les membres de la famille concernés vivent dans le même État, et le refus des avantages conventionnels à cause de cette disparité constituerait une approche trop technique. Les deux États contractants devraient déterminer d'un commun accord si une demande d'avantages conventionnels devrait être faite par la cellule familiale dans son ensemble ou par les personnes physiques distinctes au sein de la cellule familiale.

D'autres pays abordent les questions soulevées par les familles différemment ; ces pays traitent chaque personne physique comme un contribuable distinct mais imposent certains revenus d'un membre de la famille comme s'ils avaient été gagnés par un autre membre de la famille. Un exemple courant est l'imposition des revenus d'investissement reçus par un enfant entre les mains d'un parent, afin d'empêcher les parents fortunés de transférer leurs investissements à leurs enfants pour éviter les effets des taux progressifs de l'impôt sur le revenu découlant des investissements. Dans ce cas, il ne fait aucun doute que l'enfant et le parent sont des « personnes » distinctes aux fins conventionnelles. En fait, le problème conventionnel ne concerne pas ici la première étape de l'identification d'une personne, mais plutôt la troisième étape, examinée ci-dessous, qui consiste à décider quelle personne peut prétendre aux avantages de la convention à l'égard de quel élément de revenu.

2.1.2 Sociétés

Comme pour les personnes physiques, c'est généralement assez simple pour les sociétés dans ce contexte, car il s'agit clairement de personnes

morales et donc de « personnes » aux fins conventionnelles. En effet, l'article 3 (1) (a) du Modèle de convention des Nations Unies définit spécifiquement le terme «personne» pour y inclure les sociétés.

L'article 3 (1) (b), quant à lui, définit le terme « société » comme toute personne morale et toute entité considérée, aux fins d'imposition, comme une personne morale. La seconde partie de cette définition signifie que même une structure juridique qui n'a pas la forme d'une société peut être considérée comme une société aux fins conventionnelles si elle est imposée comme une société aux termes du droit interne. Toutefois, une fois qu'il a été établi qu'une structure est une « personne » aux fins conventionnelles, il n'est pas important pour son droit aux avantages de la convention de savoir s'il s'agit ou non d'une société[4].

De nombreux pays autorisent les sociétés membres d'un groupe de sociétés à opter pour un régime fiscal qui reconnaît que le groupe de sociétés constitue un ensemble économique. Les régimes d'imposition d'un tel groupe prennent diverses formes. Une approche consiste à traiter les différents aspects de la relation au sein du groupe séparément, avec un ensemble de règles pour prendre en charge les dividendes inter-sociétés, un autre ensemble de règles pour prendre en charge les transferts d'actifs entre les membres du groupe et un autre ensemble de règles pour permettre le transfert des pertes parmi les membres du groupe. Une approche plus intégrée nécessite un calcul du bénéfice par chaque membre du groupe séparément avant d'agréger tous ces résultats entre les mains de la société mère du groupe pour n'imposer que cette dernière[5]. À l'autre bout de l'échelle se trouvent les pays qui traitent tous ces aspects dans un seul régime global qui ignore l'existence juridique distincte des membres du groupe et applique l'impôt comme si tous les membres du groupe étaient des succursales de la société mère du groupe.

---

[4] Sous réserve de la seule exception de l'article 10 (2), où les différentes limitations à l'imposition de l'État d'origine dépendent en partie de la question de savoir si le demandeur est une société ou non.

[5] Dans ce cas, des règles particulières pourraient être encore nécessaires pour prendre en charge la distribution de dividendes au sein du groupe et le transfert d'actifs entre les membres du groupe, puisque ce régime, en soi, ne supprime pas la double imposition économique des dividendes inter-sociétés ou la cristallisation d'un gain sur les actifs transférés au sein du groupe.

Le dernier type de régime de groupe soulève des questions sur le droit aux avantages conventionnels des sociétés du groupe, mais ces questions ne se posent pas durant la première étape qui est examinée dans la présente section. Même le régime de groupe le plus intégré n'efface pas la personnalité juridique des sociétés distinctes au sein du groupe, mais il modifie l'incidence de la charge fiscale au sein du groupe et cette modification peut avoir des implications pour les deuxième et troisième étapes dans la détermination de l'admissibilité aux avantages de la convention. Cette question est examinée dans la section 6.3 ci-dessous.

2.1.3 Associations et autres structures

Outre les sociétés, la plupart des États ont d'autres structures juridiques qui peuvent être utilisées à des fins commerciales ou d'investissement, telles que les associations, les fondations et les coopératives. Il s'agit là de quelques-unes des structures les plus fréquentes qui ne sont pas des sociétés, mais le droit civil de différents pays offre un large éventail de possibilités, dont certaines peuvent être propres à un pays spécifique et dont beaucoup n'ont pas d'équivalent exact dans des pays avec lesquels des conventions ont été conclues.

Si une telle structure est dotée d'une personnalité juridique conformément à la loi civile en vertu de laquelle elle est créée, il ne fait aucun doute qu'il s'agit d'une « personne » aux fins conventionnelles et qu'elle pourrait, de ce fait, prétendre aux avantages de la convention. De même, si une structure est imposée de la même manière qu'une une société dans le pays où elle est établie, l'article 3 (1) (b) du Modèle de convention des Nations Unies stipule qu'elle doit être considérée comme une société aux fins conventionnelles.

À l'autre bout de l'échelle se trouvent des groupements et des structures qui n'ont pas assez de cohésion pour être considérés comme un groupement de personnes aux termes de l'article 3 (1) (a) du Modèle de convention des Nations Unies. Un consortium, par exemple, est un terme qui est souvent employé pour désigner des sociétés qui travaillent ensemble sur un même projet ; les consortiums ne sont généralement pas officiellement reconnus comme un groupement en droit civil et la formation d'un consortium n'a, en général, aucune conséquence fiscale

qui pourrait conduire à ce qu'il soit considéré comme un « groupement de personnes » aux fins conventionnelles.

Entre ces deux extrêmes se trouvent des structures qui sont dotées de certaines caractéristiques de la personnalité juridique[6]. Même si elles ne sont pas traitées comme une société aux fins d'imposition, il peut néanmoins y avoir une charge fiscale imposée sur leurs revenus ou bénéfices. Bien que les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies précisent que l'expression « groupements de personnes » utilisée à l'article 3 (1) (a) du Modèle de convention doit revêtir une interprétation très large, de nombreux pays s'interrogent sur l'application des conventions à des structures dotées d'un tel statut intermédiaire, surtout si leur droit civil ne comprend pas la même structure juridique.

Les pays adoptent différentes approches à l'égard de cette question. Certains pays s'efforcent de trouver l'équivalent le plus proche dans leur propre droit civil et appliquent la convention en conséquence. D'autres pays examinent des caractéristiques particulières pour déterminer si une structure devrait être considérée comme une personne aux fins conventionnelles, telles que la capacité de l'unité ou de la structure juridique à conclure des contrats. D'autres approches sont également possibles, quoique moins fréquentes, telles que le fait de simplement considérer toutes les structures juridiques étrangères comme des sociétés aux fins d'imposition. Cependant, depuis la publication du rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes[7], il y a une acceptation croissante du principe énoncé dans ledit rapport, selon lequel l'État de source recourt à la législation fiscale de l'État de résidence pour déterminer quelles structures sont considérées comme des personnes imposables aux fins conventionnelles. Les sociétés de personnes sont examinées plus en détail dans la section 6.2 ci-dessous.

---

[6] Pour un examen des caractéristiques de la personnalité juridique, voir : John F. Avery Jones et al., *Characterisation of Other States' Partnerships for Income Tax*, 56 Bulletin for International Fiscal Documentation 7 (2002), pp. 288-320. Bien que cet article traite de sociétés de personnes, qui sont examinées dans la section 6 du présent chapitre, il indique clairement que la personnalité juridique a plusieurs caractéristiques et qu'il est possible pour une structure donnée d'avoir certaines de ces caractéristiques mais pas d'autres.

[7] *L'application du Modèle de convention de l'OCDE aux sociétés de personnes*, adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999.

Si une structure ou un groupement n'est pas considéré comme une personne à même de prétendre aux avantages de la convention, se pose alors la question de savoir si une autre personne pourrait se prévaloir des avantages, tels les membres d'une association ou les personnes dirigeant une fondation. Cette question est similaire à celles examinées dans la section 6 sur l'application des conventions aux sociétés de personnes et il y a lieu de faire référence à cet examen.

2.1.4 Établissements stables et bases fixes

Les établissements stables sont brièvement mentionnés ici pour souligner qu'ils ne sont pas des personnes distinctes et que, par conséquent, ils ne sauraient prétendre eux-mêmes aux avantages de la convention. Si une société, par exemple, qui est résidente d'un pays, exerce une partie de ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans un autre pays, c'est la société qui est la personne qui exerce ses activités par l'intermédiaire de l'établissement stable. Il en est ainsi même si l'établissement stable fonctionne indépendamment du reste de la société.

Si la société reçoit un revenu d'un État tiers par l'intermédiaire de l'établissement stable, cette analyse conduit à des résultats qui peuvent sembler en contradiction avec la réalité économique d'un établissement stable. Un exemple peut être utile pour illustrer ce propos. La société R est un résident de l'État R et maintient un établissement stable dans l'État P. La société R reçoit un paiement d'intérêts provenant d'une source dans l'État S qui est clairement rattaché effectivement à l'établissement stable[8]. L'État S a une retenue d'impôt à la source nationale de 25 %. Il a conclu une convention avec l'État R, qui

[8] Les revenus sont effectivement rattachés à un établissement stable s'il s'agit des recettes de la partie des activités commerciales de la société qui sont exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable. Par exemple, si l'entreprise vend des biens par l'intermédiaire de l'établissement stable et accorde le crédit client pour les grosses commandes, les intérêts versés à l'égard du crédit client seraient effectivement rattachés à l'établissement stable s'ils ont été payés par un client qui a acheté des biens de l'établissement stable. Autre exemple, la réception de redevances à l'égard d'une licence d'utilisation de la technologie si la licence a été accordée par la partie de l'entreprise qui exerce ses activités par l'intermédiaire de l'établissement stable.

limite la retenue à la source de l'État de source sur les intérêts à 20 %, et une convention avec l'État P, qui limite la retenue à la source de l'État de source sur les intérêts à 15 %.

Puisque les intérêts, d'un point de vue économique, sont versés à l'établissement stable situé dans l'État P, un réflexe instinctif à cette situation est souvent de conclure que la retenue d'impôt à la source de l'État S doit être limitée à 15 % aux termes de la convention entre l'État S et l'État P. Ce réflexe omet, cependant, la première étape pour déterminer l'admissibilité aux avantages de la convention. La personne à qui les intérêts sont versés dans ce cas est la société ; la société reçoit les intérêts par l'intermédiaire de son établissement stable, mais il n'y a qu'une seule personne à qui les intérêts sont versés et il s'agit de la société. La société est la seule « personne » habilitée à prétendre aux avantages de la convention et, par conséquent, en supposant que les autres conditions sont remplies, c'est la convention entre l'État S et l'État R qui s'applique pour limiter la retenue d'impôt à la source de l'État S à 20 %. Une analyse similaire s'applique aux revenus effectivement rattachés à une base fixe.

De plus en plus de personnes s'accordent à dire que, certainement s'agissant des bases fixes et des établissements stables importants, ce résultat est si inadéquat en termes économiques qu'un établissement stable ou une base fixe devraient avoir droit aux avantages de la convention comme s'il s'agissait d'une personne distincte de l'entreprise dont elle fait partie. Néanmoins, l'analyse expliquée ici est généralement acceptée comme étant correcte au regard du droit conventionnel en vigueur.

En revanche, dans le cas inverse, le versement de revenus par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe peut avoir un effet sur la source des revenus. Le Modèle de convention des Nations Unies comprend des dispositions à l'article 11 (5) et l'article 12 (5) qui déterminent la source des intérêts et des redevances aux fins conventionnelles[9]. Ces dispositions stipulent que la source de ces revenus

[9] Le Modèle de convention de l'OCDE comprend l'article 11 (5), mais pas l'article 12 (5), puisqu'il ne permet pas l'imposition des redevances par l'État de source. Le Modèle de convention de l'OCDE ne fait pas référence au paiement par l'intermédiaire d'une base fixe.

est dans l'un des États contractants si le débiteur des revenus est un résident de cet État. Si, toutefois, le paiement est pris en charge par un établissement stable ou une base fixe maintenu par cette personne dans l'autre État contractant, la source des revenus est dans l'État où est situé(e) l'établissement stable ou la base fixe. Dans cette mesure, par conséquent, l'existence d'un établissement stable ou d'une base fixe modifie la relation source-résidence aux fins conventionnelles.

2.2 Numéros d'identification et exigences d'enregistrement

Les pays doivent être en mesure de contrôler les revendications visant à obtenir la protection conférée par leurs conventions pour veiller à ce que cette protection ne soit accordée que dans les cas appropriés. En général, ils souhaitent aussi surveiller les flux de revenus qui entrent et sortent du pays et qui sont admissibles à la protection conférée par la convention en vue d'arrêter leur politique à long terme dans ce domaine. Pour ce faire, la collecte de renseignements sur les demandes visant à obtenir la protection conférée par la convention est nécessaire.

Le moyen qui, à l'évidence, permet de veiller à ce que ces renseignements soient à la disposition du gouvernement est de faire en sorte que les avantages de la convention ne soient accordés qu'après que l'autorité fiscale ait approuvé une demande visant l'obtention de la protection de la convention. Cette demande pourrait être faite par la personne admissible aux avantages de la convention ou, dans certains cas, par la personne qui verse les revenus au nom de la personne admissible aux avantages de la convention[10]. La seconde option pourrait être plus appropriée, par exemple, dans le cas d'une banque qui compte un

[10] La demande peut également être faite par un intermédiaire au nom de la personne admissible aux avantages de la convention comme alternative à une demande directe par cette dernière. Ce système convient particulièrement pour les revenus générés par un organisme de placement collectif au nom d'un grand nombre de petits investisseurs. L'OCDE a étudié cette possibilité en détail, ce qui a conduit à l'adoption, le 23 janvier 2013, du Traité d'assistance et d'amélioration de la conformité (TRACE) — Forfait de mise en œuvre pour les intermédiaires autorisés tels que les organismes de placement collectif. Ce rapport peut être téléchargé à l'adresse : http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/treatyreliefandcompliance enhancementtrace.htm.

grand nombre de déposants dans l'autre État contractant et qui détient déjà un certain nombre de renseignements sur ces personnes. Dans les deux cas, les renseignements de base requis porteraient sur le type de personne demandant les avantages de la convention, les avantages conventionnels demandés, le statut de résidence du demandeur des avantages conventionnels dans l'autre État contractant et les motifs pour lesquels cette personne demande la protection de la convention à l'égard de ce revenu[11].

Un mécanisme alternatif consiste à permettre à la personne payant des revenus d'appliquer elle-même la convention et d'exiger de cette personne ou de la personne qui prétend aux avantages de la convention de signaler ultérieurement que la convention a été appliquée. Cette alternative présente cependant quelques inconvénients. En effet, elle supprime l'incitation à faire une demande en temps opportun accompagnée de la fourniture de renseignements complets et, si la convention n'a pas été appliquée correctement, elle met l'autorité fiscale aux prises avec la difficulté d'essayer de corriger la position après coup.

Dans de nombreux cas, le demandeur des avantages de la convention continuera à recevoir un revenu de la même source pendant de nombreuses années, et la charge administrative serait allégée si la détermination de l'admissibilité aux avantages de la convention pouvait être faite une seule fois. D'autre part, l'autorité fiscale doit également être consciente que les circonstances peuvent changer au fil du temps. Certes exiger du contribuable une auto-certification assurant que les circonstances n'ont pas fondamentalement changé peut aider, il n'en reste pas moins que l'autorité fiscale doit demeurer vigilante.

Les pays veulent généralement attribuer des numéros d'identification fiscale aux non-résidents qui perçoivent des revenus de source nationale, et il peut être utile d'utiliser un modèle de numéros d'identification fiscale qui distingue entre les résidents, les non-résidents qui ont droit aux avantages de la convention et les non-résidents qui

[11] Certaines des considérations pratiques relatives à la détermination du statut de résidence du demandeur des avantages de la convention sont examinées dans le chapitre premier, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold.

n'ont pas droit aux avantages de la convention. En ce qui concerne les non-résidents qui ont droit aux avantages de la convention, le numéro d'identification fiscale pourrait aussi inclure une caractéristique indiquant quelle convention s'applique. Il est presque certain que le pays de résidence des demandeurs des avantages de la convention attribue son propre numéro d'identification fiscale à un demandeur, d'où la pertinence pour le pays de source d'exiger ce renseignement comme une condition à l'octroi des avantages de la convention et d'établir un lien entre les deux numéros dans son système d'enregistrement de sorte que tout renseignement qui est obtenu du pays de résidence puisse être facilement associé au demandeur des avantages de la convention[12].

La coordination avec l'autorité fiscale du pays de résidence serait en tout état de cause utile pour aider à contrôler l'admissibilité aux avantages de la convention qui sont demandés. Évidemment, cela doit se faire dans les limites des dispositions de la convention applicable relatives à l'échange de renseignements ou d'un accord additionnel relatif à l'échange de renseignements fiscaux.

3. Résidence

Après l'identification d'une personne qui pourrait avoir droit aux avantages de la convention, la deuxième étape consiste à déterminer si cette personne a le lien requis avec l'État signataire de la convention. Les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE utilisent le concept de résidence pour exprimer ce lien et définissent ce concept à l'article 4. La philosophie générale de cette exigence est qu'une personne n'a droit aux avantages des conventions conclues par un pays que si le demandeur des avantages de la convention a un lien personnel avec ce pays ; dans la plupart des cas, le lien requis conduit à l'imposition de la personne dans ce pays sur le revenu mondial. Bien que cette philosophie générale soit claire, il existe quelques cas limites qui posent des difficultés.

[12] Pour plus d'informations sur les procédures administratives d'octroi des avantages de la convention, voir : Raffaele Russo, *Administrative Aspects of the Application of Tax Treaties*, 63 Bulletin for International Taxation 10 (2009), pp. 482-488.

La présente section traite d'abord des différents éléments de la définition de résidence dans l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies, en se penchant sur ses exigences de base et les questions qui se posent dans le cas des personnes qui ont un lien de résidence avec deux pays. Il est ensuite question du phénomène des dispositions de limitation des avantages, qui sont incluses par un nombre croissant de pays dans leurs conventions pour combler les lacunes qu'elles perçoivent à l'égard de l'exigence de résidence. La section présente enfin un bref aperçu des quelques articles conventionnels qui s'appliquent indépendamment de la résidence.

Comme mentionné dans le chapitre introductif[13], lors de l'application d'une convention, l'État de source doit déterminer la résidence du demandeur des avantages conventionnels dans l'autre État contractant ; cette détermination doit tenir compte du droit interne de l'État de résidence, ce qui fait que l'État de source demande souvent un certificat délivré par l'État de résidence à cet égard. Afin d'accroître la fiabilité de cette procédure, les États peuvent juger opportun de s'entendre sur l'organisme public ou le ministère autorisé à délivrer un certificat de résidence et les exigences qui assurent sa validité.

3.1 Assujettissement à l'impôt

3.1.1 Assujetti à l'impôt et soumis à l'impôt

La première partie de la définition du terme « résidence » à l'article 4 (1) se penche sur l'« assujettissement à l'impôt » de la personne qui demande les avantages de la convention dans le pays revendiqué comme État de résidence. À cet égard, une importante distinction doit être faite entre les deux concepts d'« assujetti à l'impôt » et de « soumis à l'impôt ». Il existe un consensus sur la distinction fondamentale entre ces concepts, bien qu'il soit difficile d'en définir certaines limites et qu'aucun concept ne soit tout à fait clair.

Une personne est soumise à l'impôt si elle est tenue de payer un impôt, aussi infime soit-il. Une personne est assujettie à l'impôt si elle

[13] Voir le chapitre premier, Aperçu des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold, section 5.3.

entre dans le cadre de la charge fiscale sans être forcément tenue de payer un impôt ; cette situation peut se produire pour diverses raisons, dont certaines sont examinées ci-dessous. Il est clair qu'être soumis à l'impôt est un concept plus étroit que d'être assujetti à l'impôt ; toute personne qui est soumise à l'impôt est également assujettie à l'impôt, mais le groupe de personnes qui sont assujetties à l'impôt peut également inclure certaines personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt.

Par exemple, une personne physique qui perçoit un salaire et qui paie un impôt sur ce salaire chaque année est à la fois soumise et assujettie à l'impôt. D'un autre côté, il existe une entité qui n'est couverte par aucune législation fiscale. Par exemple, un consortium de sociétés qui ne figure sur aucune liste de contribuables dans la loi de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices d'un pays et qui n'entre dans aucune catégorie résiduelle dans la loi de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices ; un tel groupement n'est pas assujetti à l'impôt et, par conséquent, il n'est pas soumis à l'impôt. Entre ces deux extrêmes, il existe plusieurs zones d'ombre en ce qui concerne les concepts de « soumis à l'impôt » et d'« assujetti à l'impôt ».

Par exemple, est-ce que le concept de « soumis à l'impôt » comprend une personne qui est imposable à un taux de zéro pour cent ? Étant donné que le fait d'être soumis à l'impôt implique une charge fiscale positive, la plupart des experts considèreraient une telle personne comme n'étant pas soumise à l'impôt, dans la mesure où un taux de zéro pour cent ne saurait produire un montant positif d'impôt à payer. Est-ce que le concept de « soumis à l'impôt » comprend une société qui ne paie pas d'impôt sur ses bénéfices sur une année en raison de pertes à reporter qui dépassent le bénéfice de l'année ? Les opinions divergent à ce propos ; la société n'a pas un montant positif d'impôt à payer pour cette année, mais il y a aussi l'argument selon lequel la société est soumise à l'impôt parce que la réduction des pertes à reporter a le même effet pratique que l'imposition d'une charge fiscale positive.

Une société qui subit des pertes est toutefois assujettie à l'impôt. Les pertes signifient qu'elle a un impôt nul, mais elle est néanmoins dans le champ d'application de la législation fiscale. De même, une personne peut n'avoir qu'un très faible revenu et donc ne payer aucun impôt parce que son revenu se trouve dans la fourchette de taux nul. Dans ces deux cas, il est généralement admis que la personne est

assujettie à l'impôt parce qu'elle est dans le champ d'application de la loi de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices et serait soumise à l'impôt si ses circonstances factuelles changent (la personne physique perçoit plus de revenus ou la société commence à faire des bénéfices).

En ce qui concerne le concept d'« assujetti à l'impôt », les cas limites se posent principalement pour les personnes qui bénéficient d'exemptions à l'égard de la totalité de leurs revenus. Ces exemptions prennent diverses formes.

Par exemple, une personne dont la totalité du revenu se trouve être d'un type qui est exempté pour des raisons qui ne sont pas liées aux caractéristiques ou au statut de la personne. L'unique revenu d'une personne physique peut être un revenu d'investissement, mais même si le montant peut être important, il pourrait être exempté dans sa totalité car tiré d'investissements « verts » et la législation exempte les rendements sur investissements « verts ». Dans ce cas, la personne physique serait généralement considérée comme étant assujettie à l'impôt ; l'exemption de la totalité du revenu est due au choix des investissements par la personne physique à ce moment et il est clair que la personne physique serait imposable à l'égard d'autres types de revenus.

Par ailleurs, une personne peut avoir droit à une exemption de l'impôt sur les bénéfices pour une période limitée. Par exemple, une société qui bénéficie d'un régime incitatif pour cinq ans. Là encore, la société serait généralement considérée comme étant assujettie à l'impôt parce que l'exemption n'est qu'une exclusion temporaire du champ d'application de l'impôt sur les bénéfices.

Un exemple beaucoup plus controversé est le cas d'une personne qui est dans le champ d'application de la loi de l'impôt sur le revenu, mais qui a droit à une exemption pour la totalité de son revenu en raison de la nature de la personne. Par exemple, une fondation caritative si la loi de l'impôt sur le revenu s'applique aux fondations en général, mais accorde une exemption aux fondations caritatives. Cependant, dans pareil cas, l'exemption est généralement subordonnée à la satisfaction constante de certaines conditions par la personne, notamment l'exigence faite à la fondation de ne mener que des activités caritatives. Dans ce cas, l'opinion est divisée quant à savoir si la fondation est assujettie à l'impôt, un désaccord qui est noté dans les

commentaires sur le Modèle de convention fiscale des Nations Unies[14]. L'opinion dominante, cependant, est que la fondation est assujettie à l'impôt parce que l'exemption est conditionnelle et ne sort donc pas la fondation du champ d'application de la loi de l'impôt sur le revenu. Des questions similaires se posent en ce qui concerne les fonds de pension, lesquels sont abordés plus en détail dans la section 6.1.

En revanche, si la fondation avait été exclue complètement du champ d'application de la loi de l'impôt sur le revenu, elle ne serait pas assujettie à l'impôt. Donc si, par exemple, le droit civil d'un pays prévoit que les fondations sont dotées de la personnalité juridique et la loi de l'impôt sur le revenu s'applique aux personnes morales en général, mais exclut toutes les fondations sans condition, la fondation ne serait pas assujettie à l'impôt sur le revenu.

3.1.2 Étendue de l'assujettissement à l'impôt

Une seconde série de questions sur l'exigence de base de l'article 4 (1) a trait à l'étendue de l'assujettissement à l'impôt qui est requis. Les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies précisent[15] que cette exigence fait référence à un assujettissement intégral ou complet à l'impôt et elle est généralement interprétée comme se référant à un assujettissement à l'impôt au titre du revenu mondial. Cette interprétation est renforcée par la seconde phrase de l'article 4 (1) qui exclut de la définition les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt que sur le revenu provenant d'une source dans l'État de résidence potentiel.

Cet aspect de la définition peut donner lieu à des difficultés d'interprétation à l'égard d'un petit nombre de pays qui prélèvent un impôt sur le revenu ou les bénéfices sur une base territoriale, soit uniquement sur les revenus provenant d'une source dans le pays[16]. Si la

[14] Paragraphe 6 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 8.6 et 8.7 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

[15] Paragraphe 2 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 3 et 4 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

[16] Une base d'imposition territoriale ne s'applique parfois qu'à certains types de contribuables, tels que les sociétés.

définition de résidence est interprétée comme exigeant l'assujettissement à l'impôt sur le revenu mondial, il ne serait tout simplement pas possible pour une personne imposable sur une base territoriale d'être considérée comme un résident aux fins conventionnelles, même si la personne avait un lien personnel très étroit avec cet État. La plupart des experts conviennent donc que, dans le cas des personnes soumises à un système territorial, la définition de résidence ne comporte pas cette exigence, mais se réfère plutôt à l'assujettissement dans toute la mesure du système d'impôt sur le revenu du pays[17].

La jurisprudence de l'Inde a mis en évidence une autre question à l'égard de l'assujettissement à l'impôt requis dont les administrations fiscales devraient être au courant. Cette question émerge de plusieurs affaires[18] qui abordaient dans quelle mesure l'assujettissement potentiel à l'impôt est suffisant pour rendre une personne « assujettie à l'impôt » aux fins conventionnelles. Les affaires sont survenues dans le contexte de la relation entre l'Inde et les Émirats arabes unis (EAU) et la question devant les tribunaux était de savoir si une personne qui avait une relation personnelle forte avec les Émirats arabes unis pouvait être « assujettie à l'impôt » dans ce pays aux fins conventionnelles même si ce pays ne prélevait pas d'impôt sur le revenu. L'argument en faveur de l'acceptation que cette situation crée un assujettissement à l'impôt était que si les Émirats arabes unis mettaient en place un impôt sur le revenu, la personne entrerait probablement dans son champ d'application. La balance de la jurisprudence indienne semble maintenant pencher en faveur de l'acceptation qu'un tel assujettissement potentiel à l'impôt soit suffisant pour accorder la résidence aux fins conventionnelles[19].

Si l'on accepte la philosophie selon laquelle les conventions sont principalement des instruments pour éviter la double imposition, l'on s'attendrait à ce qu'une convention ne s'applique qu'en cas d'assujettissement réel à l'impôt dans les deux États. Cependant, les conclusions

---

[17] À cet égard, voir le paragraphe 8.3 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

[18] Par exemple : *Abdul Razak A. Meman In re*, Affaire no AAR No. 637 de 2004, 9 mai 2005 ; et *Green Emirate Shipping & Travels Ltd c. Sous-Directeur de l'impôt sur le revenu*, Affaire no 99 TTJ 988, 30 novembre 2005.

[19] Palwe, S.S., et Kumar, P., *Assujetti à l'impôt : Inde contre OCDE*, Tax Planning International Review: Derniers développements (9 mars 2011).

des tribunaux indiens font ressortir une toute autre philosophie sur la fonction des conventions, qui les perçoit principalement comme des instruments pour la répartition des compétences fiscales entre les États. Dans ce cas, le risque de double imposition réelle est moins important et la raison pour établir l'existence de l'assujettissement à l'impôt dans un pays est qu'il indique un lien personnel suffisant entre le demandeur des avantages de la convention et le pays. Un assujettissement potentiel à l'impôt du type considéré dans ces affaires indiquerait le même lien personnel et serait donc suffisant. Un problème qui pourrait être soulevé par ce point de vue, cependant, tient au manque de certitude et de clarté sur les situations qui créent un assujettissement potentiel à l'impôt qui répond à ce critère[20]. Certains traités conclus récemment par des pays du Moyen-Orient, en particulier, s'attaquent au problème en renonçant complètement à l'utilisation du critère d'« assujettissement à l'impôt » et en prévoyant explicitement que le traité s'applique aux personnes qui ont un lien personnel déclaré avec l'un des États contractants, tel que le foyer d'habitation permanent d'une personne physique[21].

3.2 Critères d'assujettissement à l'impôt

L'exigence d'assujettissement à l'impôt à l'article 4 (1) du Modèle de convention des Nations Unies vise à vérifier le lien personnel entre une personne qui demande à bénéficier des avantages conventionnels et l'État contractant dans lequel cette personne revendique la résidence. L'article 4 (1) exige donc que l'assujettissement soit imposé pour une

[20] Pour deux points de vue contradictoires sur la justesse de cette interprétation de la définition de résidence, voir : Baker, P., *Double taxation conventions: a manual on the OECD Model Tax Convention on income and on capital* (London: Sweet & Maxwell, loose-leaf), Sec. 4B.07 (Septembre 2002) ; et Vogel, K. et al., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, 3rd edn (London: Kluwer Law International, 1997), p. 229, Par. 24a.

[21] Par exemple, la convention conclue entre l'Irlande et le Qatar le 21 juin 2012 prévoit que dans le cas du Qatar l'expression « résident d'un État contractant » comprend « toute personne physique qui a un foyer d'habitation permanent, le centre de ses intérêts vitaux ou séjourne de façon habituelle au Qatar, et une société constituée ou ayant son siège de direction effective au Qatar ». Dans le cas de l'Irlande, le traité suit les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE dans l'utilisation de l'assujettissement à l'impôt comme critère de résidence.

raison qui indique un lien personnel et énumère un certain nombre de facteurs qui satisfont à ce critère. Les facteurs énumérés sont le domicile, la résidence, le siège de direction et, en contraste avec le Modèle de convention de l'OCDE, le lieu de constitution, mais aussi « tout autre critère de nature analogue ».

Cette catégorie résiduelle appelle un certain examen de l'élément commun entre les facteurs particuliers énumérés afin que l'on soit en mesure de déterminer si un autre facteur est oui ou non « similaire ». Il est clair que tous les facteurs énumérés se rapportent à la situation personnelle de la personne qui demande les avantages conventionnels. Dans la pratique, vu la manière dont les pays définissent généralement la portée de leurs impôts, tout assujettissement à l'impôt sur le revenu ou les bénéfices mondiaux est susceptible de satisfaire à cette condition.

L'inclusion du lieu de constitution d'une entité juridique dans cette liste de critères peut sembler, de prime abord, comporter un risque d'abus, car le lieu de constitution est un critère assez formel. Une société peut, par exemple, être constituée en vertu de la loi d'un pays, mais n'avoir aucun lien avec cette juridiction parce que les actionnaires sont résidents d'autres pays et la gestion et les activités de la société s'effectuent hors de cette juridiction. Cette situation peut être le résultat de l'évolution historique de la société et de ses activités, mais il peut aussi s'agir d'une stratégie délibérée visant à se prévaloir des avantages des conventions conclues par l'État. Une telle stratégie est évidemment de plus en plus possible à une époque où la communication mondiale est devenue si facile que de nombreuses activités peuvent être menées à distance.

D'autre part, on peut se demander si la mention spécifique du lieu de constitution diffère en substance de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, car le lieu de constitution serait inclus dans la catégorie résiduelle de « autres critères de même nature » dans ce modèle. La section 5 ci-dessous, sur les structures relais, aborde les dangers de ce critère et quelques réponses possibles par les États.

3.3 Double résidence

Le dernier aspect de l'exigence de l'assujettissement à l'impôt est que l'assujettissement doit être imposé en vertu du droit interne de

l'État contractant dans lequel la résidence aux fins conventionnelles est revendiquée. En d'autres termes, les Modèles de convention s'appuient sur la position adoptée par les États contractants quant à savoir si une personne a un lien suffisant avec un État pour y être admise comme résidente. Si, par exemple, un pays impose le bénéfice mondial de sociétés dont le siège est situé dans le pays, toutes ces sociétés seraient résidentes de ce pays aux fins conventionnelles, même si les partenaires conventionnels du pays utilisent des critères différents pour prélever l'impôt sur le bénéfice mondial.

Une des conséquences de cette approche est qu'il est possible qu'une personne soit admise comme résidente des deux États contractants au titre d'une convention donnée, parce que les pays ont des critères d'imposition différents et aussi parce que de nombreux pays utilisent d'autres critères à cet effet. Dans ce cas, la double résidence doit être résolue avant l'application des articles distributifs de la convention, car ces articles sont basés sur l'hypothèse selon laquelle la personne n'est résidente que d'un seul des États contractants. L'article 4 prévoit donc des règles, appelées règles de départage, pour l'attribution de la résidence de la personne à l'un des États aux fins de la convention. Il importe de noter que les dispositions de départage ne s'appliquent qu'aux fins conventionnelles ; elles ne changent le droit interne d'aucun État contractant, de sorte que la personne reste résidente des deux États contractants en vertu des droits internes respectifs[22].

3.3.1 Les dispositions de départage et la situation de double résidence non résolue

Le Modèle de convention des Nations Unies comprend deux dispositions de départage, une pour les personnes physiques et une pour toutes les autres personnes. La disposition de départage pour les personnes physiques est l'article 4 (2), qui établit une hiérarchie de critères,

[22] Le droit interne de certains États retire toutefois la résidence de la personne si l'État « perd » au titre de la disposition de départage d'une convention applicable. La convention ne modifie pas le droit interne des États contractants ; elle ne fait qu'exprimer l'accord entre les deux États contractants de limiter l'application de leur droit interne. Mais les États contractants sont libres d'adopter des règles dans leur droit interne qui s'appliquent lorsque l'application de la convention conduit à un certain résultat.

en commençant par un critère de fond et factuel et en progressant avec des critères de plus en plus formels si les critères précédents ne permettent pas de résoudre la situation de double résidence. La substance de cette disposition de départage est relativement claire, bien qu'il y ait toujours un risque d'interprétations divergentes des critères de départage utilisés entre les deux États contractants au titre d'une convention.

La disposition de départage pour les sociétés et les personnes autres que les personnes physiques est l'article 4 (3), qui prévoit un seul critère de fond, à savoir le siège de direction effective. Dans ce cas, il n'y a pas de recours à des critères de plus en plus formels si celui du siège de direction effective n'apporte pas de solution. En effet, un critère alternatif sur lequel on peut se rabattre n'est pas nécessaire si l'on admet, comme le stipulent les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE, qu'une entité ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective à un moment donné[23], même si les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies ne comprennent pas cette stipulation.

Les commentaires sur l'article 4 (3) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE sont assez brefs et n'abordent pas explicitement bon nombre de pressions auxquelles se heurte de plus en plus le concept de siège de direction effective. Les méthodes de communication modernes telles que la vidéoconférence, par exemple, en font un concept de plus en plus difficile à appliquer[24]. Cela vaut aussi pour les modes de gestion modernes où la direction des sociétés d'un groupe n'est pas confiée à chaque société, mais fonctionne de manière « horizontale » au sein du groupe.

Outre ces pressions, l'interprétation de l'expression peut également donner lieu à des différences de priorité et de perception quant au niveau de direction et aux types de décisions auxquels elle renvoie, ainsi qu'à l'importance de la responsabilité factuelle et juridique au sein de la structure de l'entité. Le contexte entourant le concept de

---

[23] Paragraphe 24 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

[24] Ces difficultés ont été abordées dans un document d'analyse publié par l'OCDE en février 2001 : *The Impact of the Communications Revolution on the application of 'Place of Effective Management' as a Tie Breaker Rule*, disponible sur http://www.oecd.org/tax/treaties/1923328.pdf.

siège de direction effective laisse fortement entendre qu'on devrait lui attribuer une signification conventionnelle unique, faute de quoi le fait même d'avoir une disposition de départage perdrait tout son sens. Pourtant, dans la pratique, la façon dont elle interprétée peut être influencée par le droit interne de la personne appliquant la convention[25]. Si deux États liés par une convention ne s'entendent pas sur l'interprétation du concept, il serait nécessaire de recourir à la procédure amiable pour résoudre ce désaccord.

Les facilités qu'offrent les communications et les transports modernes ont également contribué à accroître les possibilités de manipulation de la résidence des sociétés par le déplacement de leur direction vers le pays souhaité à des fins de planification fiscale. Ces pressions ont amené certains États à utiliser une disposition de départage alternative dans leurs conventions, laquelle repose entièrement sur la procédure amiable pour résoudre la situation de double résidence des personnes autres que des personnes physiques. Un exemple d'une telle disposition est maintenant inclus dans les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies[26]. La disposition proposée demande aux autorités compétentes de « s'efforcer » de résoudre la question. Elle envisage clairement la possibilité qu'elles ne puissent pas être en mesure de le faire, en précisant que, dans ce cas, la personne n'a pas du tout droit aux avantages de la convention, sauf dans la mesure où les autorités compétentes conviennent d'accorder des avantages conventionnels. Certaines conventions conclues vont plus loin. En effet, elles n'obligent même pas les autorités compétentes de s'efforcer de résoudre la question, mais prévoient que les avantages de la convention soient refusés aux personnes autres que des personnes physiques qui sont résidentes des deux États contractants, sauf dans la mesure déterminée par les autorités compétentes.

Dans les deux cas, sous réserve de toute dispense accordée par les autorités compétentes, une société ou une autre personne dont la

---

[25] Voir John F. Avery Jones, *Place of Effective Management as a Residence Tie-breaker*, 59 Bulletin for International Taxation 1 (2005), pp. 20-24, rapport sur une discussion au congrès de 2004 de l'Association fiscale internationale.

[26] Paragraphe 10 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 24.1 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

situation de double résidence n’a pas été résolue continue d’être imposable dans les deux États en tant que résidente. Elle est, par conséquent, susceptible d’être imposable sur son revenu mondial dans les deux États, bien que cela signifie qu’elle aurait également le droit de se prévaloir de déductions dans les deux États et de reporter toutes pertes dans les deux États.

Si la société reçoit un revenu d’un État tiers, elle serait probablement en mesure de demander un allégement unilatéral de la double imposition à l’égard de ce revenu dans les deux États de résidence. Si, dans ce cas, les deux États de résidence appliquent la méthode de l’exemption, la société ne subirait pas de double imposition. Elle ne subirait aucune double imposition non plus si un État de résidence applique la méthode de l’exemption et l’autre État de résidence accorde un crédit au titre de l’impôt de l’État tiers. Toutefois, si les deux États de résidence utilisent la méthode de l’imputation, se pose alors la question de savoir si l’un des États de résidence accorderait un crédit au titre de tout impôt résiduel perçu par l’autre État de résidence sur le revenu de l’État tiers. Certains États, par exemple, peuvent refuser d’accorder un crédit au titre de l’impôt qui n’est pas perçu par l’État de la source du revenu.

La société peut également recevoir un revenu de l’un des deux États de résidence. Dans ce cas, il est peu probable que l’État de résidence qui est aussi l’État de source accorde un allégement de la double imposition, même si l’autre État de résidence peut le faire.

3.3.2 Effet d’une application réussie de la disposition de départage

Si une disposition de départage d’une convention est appliquée pour résoudre la situation de double résidence d’une personne, que ce soit une personne physique ou une entité, il devient possible d’appliquer les règles distributives de cette convention. Il est de plus en plus admis que la résolution de la situation de double résidence en vertu de la convention entre les deux États de résidence d’une personne peut aussi avoir des répercussions sur une convention conclue entre un de ces États de résidence et un État tiers qui est la source du revenu tiré par la personne qui dispose de la double résidence.

Cette position est maintenant admise dans les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies[27]. Elle est basée sur la deuxième phrase de l'article 4 (1), qui exclut de la définition de la résidence les personnes qui sont assujetties à l'impôt dans un État contractant uniquement au titre des revenus tirés de sources situées dans l'État. Cette exclusion a été incluse à l'origine pour traiter des personnels diplomatique et consulaire, afin de veiller à ce qu'ils n'obtiennent pas les avantages des conventions conclues par leur État de travail, mais uniquement des conventions conclues par leur État « d'origine ». Elle exprime toutefois l'intention générale de l'article 4 de restreindre les avantages des conventions conclues par un pays aux personnes dont le lien avec un pays est considéré comme assez fort pour justifier l'imposition de ces personnes par ce pays sur le revenu mondial.

Cette exclusion est maintenant généralement comprise comme soutenant l'argument selon lequel si une personne est résidente de deux pays en vertu de leur droit interne, et il existe une convention entre ces deux pays qui résout la situation de double résidence en faveur de l'un d'eux, la personne n'a droit aux avantages de la convention qu'en qualité de résidente de ce pays. Si, par exemple, une personne est résidente de l'État L et de l'État W et la disposition de départage attribue la résidence de la personne à l'État W (l'État gagnant), l'effet global des dispositions distributives dans cette convention est que l'État W conserve le droit d'imposer la personne sur le revenu mondial, sous réserve de l'obligation d'accorder un allègement de la double imposition au titre des revenus qui sont imposables dans l'État L. L'État L (l'État perdant) n'est, pour sa part, autorisé à imposer que certains éléments de revenu provenant d'une source dans l'État L.

Si l'État L dispose également d'une convention avec un État tiers (État T), se pose alors la question de savoir si la personne peut demander le bénéfice de cette convention en tant que résidente de l'État L. Vu que la charge fiscale de l'État L sur la personne est limitée par la convention entre État L et l'État W au revenu de sources situées dans l'État L, les commentaires stipulent que la personne ne peut pas revendiquer la

[27] Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

résidence au titre de la convention dans l'État L, en vertu de la seconde phrase de l'article 4 (1) dans la convention entre l'État L et l'État T.

Ce raisonnement peut être utile aux États dans la lutte contre l'utilisation de sociétés constituées dans un État afin d'obtenir les avantages de conventions conclues par cet État. Par exemple, dans le cas où une société constituée dans un État (État I), mais ayant sa direction effective dans un deuxième État (État M), demande des avantages conventionnels au titre du revenu d'un État de source (État S), si chaque paire d'États a conclu une convention, ce raisonnement empêche la société de réclamer les avantages de la convention entre l'État S et l'État I. Cependant, elle n'a droit qu'aux avantages de la convention entre l'État S et l'État M, ou en d'autres termes la convention entre l'État de source et l'État avec lequel la société a le lien le plus important. L'utilité de ce raisonnement pour l'État de source est toutefois tributaire de la conclusion par l'État I d'un vaste réseau conventionnel.

3.4 Dispositions de limitation des avantages

Les difficultés rencontrées avec l'article relatif à la résidence dans les modèles de convention ont conduit un nombre croissant d'États à inclure des dispositions de limitation des avantages dans leurs conventions. Une disposition de limitation des avantages soutient la définition de résidence en exigeant de la personne qui demande des avantages conventionnels de démontrer plus de substance dans le lien de la personne avec l'État de résidence. Il n'est généralement pas dans l'intention des États d'exiger le plein respect de la disposition de limitation des avantages chaque fois que des avantages conventionnels sont demandés, mais plutôt de doter l'autorité fiscale d'un outil qui peut être invoqué si l'autorité doute d'une demande particulière de résidence. En effet, une disposition de limitation des avantages permet à une autorité fiscale à laquelle un certificat de résidence a été présenté d'exiger du demandeur des avantages conventionnels de démontrer qu'il répond à l'un des critères de la disposition de limitation des avantages, ramenant ainsi la charge de la preuve au demandeur des avantages conventionnels[28].

[28] Le paragraphe 56 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 20 des commentaires

Les dispositions de limitation des avantages ciblent les personnes les plus susceptibles d'être impliquées dans des structures mises en place afin d'obtenir des avantages conventionnels. Par conséquent, elles ne s'appliquent généralement pas aux personnes physiques ou aux États contractants eux-mêmes. Bien qu'elles puissent également s'appliquer à d'autres personnes, la présente section fait référence aux sociétés dans un souci de simplicité.

Les dispositions de limitation des avantages varient d'une convention à l'autre, mais il y a un certain nombre de facteurs qui sont communément présentés comme indicateurs d'un lien acceptable avec l'État de résidence. Un de ces facteurs est le fait que la société est cotée en bourse. Il est peu probable que les structures de chalandage fiscal utilisent des sociétés cotées, car la propriété généralisée d'une société cotée est incompatible avec le but de faire transiter des revenus par le biais d'une structure favorable aux personnes ayant mis en place la structure. Les détails de ce critère qui varient d'une convention à l'autre portent sur le pourcentage de propriété des actions devant être cotées en bourse ; si la propriété des actions cotées doit être directement dans la société ou si elle peut être indirecte ; et quelles sont les bourses des valeurs acceptées pour les besoins de ce critère.

Un autre critère courant, qui s'applique aux sociétés non cotées, se compose de deux facteurs qui, considérés ensemble, indiquent que la société n'est pas utilisée pour faire transiter des revenus dans le but d'obtenir des avantages conventionnels. Une partie de ce critère examine la propriété des actions de la société qui demande des avantages conventionnels ; si les propriétaires finaux de la société avaient été admissibles à des avantages conventionnels comparables de plein droit, ils n'auraient certainement pas mis en place la société pour se transmettre les revenus. La deuxième partie de ce critère examine le flux de revenus transitant par la société afin de s'assurer que cette dernière ne soit pas utilisée pour transmettre des revenus à des personnes qui n'auraient pas bénéficié de la protection conventionnelle si les revenus leur avaient été versés directement. Encore une fois, le détail de ce critère varie d'une convention conclue à l'autre.

---

sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE, fournit le texte d'un modèle de disposition de limitation des avantages. Seules les principales caractéristiques du texte proposé sont commentées ici.

Les deux premiers critères décrits plus haut s'appliquent à la société qui demande des avantages conventionnels. Le troisième critère courant concerne, en revanche, des éléments particuliers de revenu pour lesquels des avantages conventionnels sont demandés. Ce critère examine si le revenu est perçu au titre d'une entreprise exploitée activement par la société dans son État de résidence. Dans la mesure où ce troisième critère se penche sur des éléments de revenu spécifiques plutôt que sur le droit de la société aux bénéfices conventionnels en tant que telle, il va au-delà du rôle de soutien de la définition de résidence.

La plupart des dispositions de limitation des avantages comportent une clause résiduelle qui donne à l'administration fiscale le pouvoir discrétionnaire d'accorder les avantages conventionnels dans les cas qui ne sont pas couverts par les clauses particulières des dispositions de limitation des avantages mais dans lesquels l'autorité fiscale détermine que la société ne fait pas partie d'une structure mise en place dans le but d'obtenir des avantages conventionnels.

Bien que les dispositions de limitation des avantages soient de plus en plus populaires, elles sont complexes. Rédiger le détail des critères qu'elles établissent nécessite une connaissance approfondie de l'économie et du système fiscal des deux États contractants à la convention afin de veiller à ce que la disposition cible les structures appropriées. Les dispositions de limitation des avantages exigent également un effort considérable de la part de l'autorité fiscale en vue d'une application satisfaisante, à la fois dans la sélection des cas dans lesquels la disposition doit être utilisée et en matière d'évaluation des renseignements fournis par le demandeur des avantages conventionnels. Pour ces raisons, les pays disposant de ressources limitées au sein de leur administration fiscale préfèrent en général utiliser des dispositions plus simples pour lutter contre le chalandage fiscal. La section 5 traite de certaines de ces alternatives.

3.5 Articles pour lesquels aucune résidence n'est nécessaire

Bien que la résidence soit un élément essentiel pour déterminer le droit à la plupart des avantages d'une convention, trois articles s'appliquent indépendamment de la résidence des contribuables concernés. Deux d'entre eux concernent l'administration des impôts : l'article 26 sur l'échange de renseignements ; et l'article 27 sur l'assistance en matière

de recouvrement des impôts, qui a été ajouté au Modèle de convention des Nations Unies en 2011.

Le troisième est l'article 24, qui porte sur la non-discrimination. La principale règle du présent article s'applique sur la base de la nationalité et stipule explicitement qu'il s'applique aussi aux personnes qui ne sont résidentes d'aucun État. La résidence est toutefois pertinente dans la mesure où une différence dans la situation de résidence de deux personnes est explicitement avancée comme justifiant une différence dans le traitement fiscal à l'égard de ces personnes.

Peu d'articles distributifs du Modèle de convention des Nations Unies ne font pas explicitement référence à la résidence du contribuable qui jouit du bénéfice de l'article. Il en est ainsi, par exemple, pour l'article 8 sur la navigation maritime, intérieure et aérienne et deux paragraphes de l'article 19 sur la fonction publique. Néanmoins, ces articles ne sont pas présentés comme constituant une exception à l'obligation générale de résidence prévue à l'article premier et il est peu probable qu'ils visent ce résultat.

4. Revenu au titre duquel la protection de la convention est demandée

La troisième étape pour déterminer si les avantages conventionnels sont disponibles concerne l'élément particulier de revenu au titre duquel la protection de la convention est demandée. La convention s'applique aux personnes qui sont résidentes d'un ou des deux États contractants, mais les articles distributifs s'appliquent à des éléments particuliers de revenus ou de bénéfices. Une fois qu'il a été établi que la personne a droit aux avantages conventionnels en tant que résidente de l'un des États contractants, il reste à savoir quels éléments de revenu sont couverts par ce droit conventionnel.

4.1 « Tiré par », « payé à », etc.

Les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE utilisent une variété de termes et d'expressions pour désigner le lien entre une personne et un élément de revenu qui donne droit à la personne aux avantages conventionnels au titre de cet élément de revenu. Le revenu

est « tiré » par la personne est l'expression le plus couramment utilisée, mais les Modèles de convention emploient aussi d'autres expressions telles que « payé à », « reçu par » et les bénéfices et les gains « d' »une personne. Il est toutefois peu probable qu'une différence majeure entre ces termes et expressions soit voulue.

Aucun de ces termes ou expressions n'est défini dans les Modèles de convention. C'est donc l'article 3 (2) qui s'applique, lequel stipule que leur définition est celle que leur attribue le droit interne de l'État appliquant la convention, sauf si le contexte exige une interprétation différente. Très peu d'éléments laissent entendre que le contexte exige un sens conventionnel pour ces termes ou expressions. En effet, vu les divers moyens utilisés par les États pour attribuer un revenu à une personne[29] il serait extrêmement difficile d'établir un sens généralement admis pour ces termes ou expressions.

Une disposition dans les Modèles de convention traite tout particulièrement du lien entre un élément de revenu pour lequel la protection conventionnelle est demandée et la personne qui fait la demande : l'exigence de bénéficiaire effectif des articles 10, 11 et 12, dont il est question ci-dessous. L'article 17 (2) revêt aussi une certaine pertinence en la matière, même s'il ne prévoit aucune exigence quant au lien entre le revenu pour lequel la protection conventionnelle est demandée et la personne qui fait la demande. Bien au contraire, cette disposition prévoit que le seuil inférieur autorisant l'imposition par l'État de source de la rémunération versée aux artistes et aux athlètes à l'égard de leurs activités personnelles ne saurait être évité par le simple fait que la rémunération est versée à une autre personne.

Les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies traitent de divers aspects du lien entre la personne demandant les avantages conventionnels et le revenu pour lequel la protection conventionnelle est demandée dans le contexte de lois visant à lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales et l'évitement fiscal. La teneur générale de ces discussions est que

[29] Sur ce point, voir le rapport général et les rapports de section dans : *Conflicts in the Attribution of Income to a Person*, International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International (Deventer, The Netherlands: Kluwer, 2007), Vol. 92b.

le versement artificiel de revenus à une personne qui est en mesure de demander les avantages conventionnels ne devrait pas être une méthode valide pour obtenir les avantages conventionnels. Ainsi, par exemple, le paragraphe 56[30] des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies propose une disposition pour lutter contre la cession d'actifs dans le but de faire bénéficier, de façon artificielle, le revenu produit par ces actifs aux avantages de la convention. De même, le paragraphe 80 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies propose une disposition pour refuser les avantages de la convention pour les intérêts payés dans le cadre de mécanismes couplés. La section 5 ci-dessous, sur les structures relais, traite du versement artificiel du revenu plus en détail.

Bien que faisant partie de la discussion sur les mesures de lutte contre l'évitement fiscal, les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies font observer, de façon plus générale, que les règles de base du droit interne pour déterminer les faits donnant lieu à un assujettissement à l'impôt ne sont pas couvertes par les conventions et ne sont pas affectées par ces dernières[31]. Un aspect de ces règles de base du droit interne est de déterminer quelle personne est imposable à l'égard de quel élément de revenu. Cette observation, en d'autres termes, renforce la conclusion tirée plus haut selon laquelle la détermination de la personne imposable est une question qui relève du droit interne. Cette conclusion soulève toutefois des problèmes d'interprétation des conventions et la section 6 ci-dessous examine certaines questions problématiques à cet égard.

[30] Citant le paragraphe 21.4 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

[31] Paragraphe 21 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 22.1 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE. Cette citation ne comprend pas la référence spécifique au paragraphe 22.1 des commentaires de l'OCDE sur le droit interne qui donne lieu à « une redéfinition du contribuable qui est censé tirer ce revenu », mais, vu le libellé de la citation, on ne devrait pas accorder une grande importance à cette omission.

4.2 Bénéficiaire effectif

L'exigence de bénéficiaire effectif des articles 10, 11 et 12 est l'un des concepts les plus largement discutés dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. La présence section n'a donc pas pour but d'examiner ce concept en détail, mais seulement de mettre en évidence les questions qui ont suscité la discussion. Une bibliographie est fournie à la fin du présent chapitre pour ceux qui souhaitent approfondir ce sujet.

4.2.1 But de l'expression

Le but même du concept de bénéficiaire effectif est une question qui est souvent posée. L'exigence de bénéficiaire effectif est-elle une règle de lutte contre l'évitement fiscal ou revêt-elle un rôle de fond plus neutre consistant à déterminer quelles personnes ont droit aux avantages conventionnels en matière dividendes, intérêts et redevances ? Les partisans de la seconde opinion soutiennent que le concept est mal ciblé en tant que règle de lutte contre l'évitement fiscal et qu'il existe d'autres moyens plus efficaces de lutte contre l'utilisation abusive des conventions. Toutefois, les commentaires sur l'article premier des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE considèrent sans équivoque l'exigence de bénéficiaire effectif comme une mesure de lutte contre l'évitement fiscal[32].

Si le bénéficiaire effectif est utilisé comme un concept de lutte contre l'évitement fiscal, la question se pose alors de savoir pourquoi son utilisation est limitée à trois articles dans les Modèles de convention. La réponse évidente est que les trois types de revenus visés sont les plus susceptibles de faire l'objet de chalandage fiscal. Certaines conventions conclues appliquent toutefois le concept à d'autres types de revenus ; le Modèle de convention fiscale des États-Unis du 15 novembre 2006 l'applique aux pensions, aux rentes viagères et aux revenus visés par l'article sur les autres revenus ; et dans certaines conventions conclues, cette exigence s'applique à tous les articles distributifs de la convention[33].

[32] Paragraphes 31-55 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies et paragraphe 10 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

[33] Par exemple : le paragraphe 4 du Protocole au traité Croatie-Israël du 29 septembre 2006 ; le paragraphe 1 du Protocole au traité Pakistan-Espagne

4.2.2 Relation avec l'expression « payé à »

Une autre question importante qui a été soulevée en rapport avec l'exigence de bénéficiaire effectif est de savoir si elle étaie le libellé des articles 10, 11 et 12 qui fait référence au revenu « payé à » une personne, ou si elle constitue une exigence supplémentaire. En d'autres termes, est-il suffisant que le bénéficiaire effectif soit résident d'un État contractant, même si le récipiendaire du paiement formel est une personne qui réside ailleurs ? Ou ces articles ne s'appliquent-ils que si deux conditions sont réunies, à savoir : le revenu est formellement payé à une personne résidente de l'autre État contractant et le bénéficiaire effectif est également résident de l'autre État contractant ?

Le libellé de ces trois articles pourrait laisser penser qu'il s'agit de la dernière interprétation, mais c'est généralement considéré comme incorrect. Les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies[34] prévoient que la limitation de l'impôt de l'État de source s'applique si le bénéficiaire effectif du revenu est résident de l'autre État contractant, même si le revenu est payé à un intermédiaire résidant ailleurs.

Une comparaison avec le Modèle de convention de l'OCDE qui, à l'article 12, n'emploie que le concept de bénéficiaire effectif et ne fait aucune référence au revenu « payé à » un résident d'un État contractant, permet d'étayer cette position. De nombreuses conventions conclues utilisent également le bénéficiaire effectif de cette manière, à l'article 12 ou à l'article 11. Dans ces articles conventionnels, en d'autres termes, le bénéficiaire effectif est le seul facteur qui lie le demandeur des avantages conventionnels au revenu au titre duquel la protection de

---

du 2 juin 2010 ; le paragraphe 7 du Protocole au traité Portugal-Uruguay du 30 novembre 2009 ; le paragraphe 2 du Protocole au traité Espagne-Sénégal du 5 décembre 2006.

[34] Paragraphe 13 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies, paragraphe 18 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies et paragraphe 5 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies, citant respectivement les paragraphes 12-12.2 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, les paragraphes 9-11 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE et les paragraphes 4-4.2 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE.

la convention est demandée. On ne s'attendrait pas à ce que la portée de ces articles soit sensiblement différente de celle des articles comparables qui emploient le libellé « payé à ». Cette conclusion se trouve renforcée par les conséquences découlant de l'interprétation selon laquelle la stipulation « payé à » et le bénéficiaire effectif seraient deux exigences distinctes, car une telle interprétation entraînerait le risque majeur qu'aucun avantage conventionnel ne soit accordé si le revenu est payé à une personne résidente d'un État alors que le bénéficiaire effectif est résident d'un autre État, même si ces deux États avaient d'une convention avec l'État de source.

4.2.3 Signification de l'expression

La plus grande question de toutes a peut-être trait à la signification de l'expression « bénéficiaire effectif » qui n'est pas définie dans les Modèles de convention. Une première question à cet égard est de savoir si l'expression revêt une signification conventionnelle internationale indépendante ou si elle est définie, conformément à l'article 3 (2), par référence au droit interne de l'État appliquant la convention. Ils sont nombreux à penser que, dans ce cas, le contexte exige que l'expression revête une signification conventionnelle indépendante du droit interne. La discussion dans les commentaires[35] suggère fortement qu'au moins les contours plus larges du concept aient une signification conventionnelle indépendante. Néanmoins, une partie de la documentation est consacrée à l'établissement de diverses significations nationales de l'expression.

De nombreuses possibilités ont émergé sur la teneur du concept de bénéficiaire effectif et on est encore loin du consensus sur ce point. Certaines des propositions en faveur d'une signification conventionnelle indépendante sont : qu'elle exclut simplement les agents et les mandataires de l'obtention des avantages de la convention ; qu'elle se réfère à une personne qui est assujettie à l'impôt sur le revenu dans

[35] Voir aussi le document d'analyse publié par l'OCDE sur le concept de bénéficiaire effectif le 20 avril 2011 : *Clarification de la signification de l'expression « bénéficiaire effectif » dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE*. Des propositions révisées concernant ce document, publiées le 19 octobre 2012, sont disponibles sur http://www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf.

l'État de résidence de la personne ; qu'elle a un sens matériel qui peut être tiré des origines de common law de l'expression ; et qu'elle a un sens matériel qui peut être tiré du contexte dans lequel elle est utilisée. Déterminer laquelle de ces significations est la bonne n'est pas le propos du présent chapitre. Une bibliographie est proposée à cet égard à la fin du chapitre.

5. Structures relais

Les structures relais sont peut-être la plus grande menace à l'intégrité du réseau de conventions fiscales d'un pays. Elles prennent diverses formes et les pays qui y sont confrontés ont, en conséquence, plusieurs moyens de recours. Bien que plusieurs de ces questions aient déjà été abordées dans le présent chapitre, il est néanmoins utile de les exposer ici dans le contexte spécifique des structures de relais.

La présente section commence par aborder les caractéristiques des structures relais qui causent des problèmes en matière d'application des conventions. Ces problèmes se posent généralement dans le contexte des deuxième et troisième étapes décrites précédemment quant à savoir si les avantages conventionnels sont disponibles, et, par conséquent, la discussion ici est axée sur ces deux aspects. Les caractéristiques spécifiques des structures relais ne posent généralement pas de problèmes dans le contexte de la première étape de ce processus, à savoir le fait de déterminer si les formes juridiques utilisées sont des « personnes » aux fins conventionnelles. Bien que de nombreuses formes juridiques puissent être utilisées aux fins de relais, il s'agit généralement de formes considérées comme personnes aux fins conventionnelles[36]. La présente section se limitera aux sociétés par souci de simplicité.

Les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies examinent en profondeur le chalandage fiscal et les recours possibles pour le contrer. Ces recours comprennent

---

[36] Une incompatibilité entre deux pays dans leur caractérisation d'une forme juridique particulière comme une personne aux fins conventionnelles est parfois délibérément créée dans le cadre d'une stratégie d'évitement fiscal, mais cette question n'est pas examinée ici car elle n'est pas un élément nécessaire d'une structure relais.

l'application de règles générales anti-évitement et les voies de recours judiciaires du droit interne. Ces défenses générales sont abordées dans un autre chapitre ; le présent chapitre est axé sur les défenses spécifiques dans la convention[37].

Un des problèmes rencontrés par les pays en développement, notamment dans leurs efforts de lutte contre les structures relais concerne le manque de renseignements et de ressources pour obtenir les renseignements nécessaires. En d'autres termes, outre l'inclusion des mesures appropriées dans une convention, il est également nécessaire pour les pays de mettre en place de solides réseaux d'échange de renseignements. Une mesure qui peut aider est d'exiger des demandeurs des avantages conventionnels de présenter une autocertification selon laquelle ils satisfont en effet à toutes les conditions nécessaires à l'obtention des avantages conventionnels. Par ailleurs, l'exigence pourrait porter sur une certification par un vérificateur indépendant. Exiger une certification dans chaque cas peut ne pas être réalisable, d'où la nécessité de prévoir des orientations portant sur l'application de cette exigence. L'expérience pourrait suggérer que la certification est particulièrement appropriée à l'égard de certaines conventions, par exemple, ou à l'égard des demandeurs d'avantages conventionnels avec un certain type de propriété. Évidemment, l'administration fiscale doit rester vigilante s'agissant de décider d'accepter ou non la certification.

5.1 Caractéristiques des structures relais

L'essence des structures relais est qu'elles font transiter le revenu de façon artificielle pour qu'il obtienne la protection d'une convention qui ne s'appliquerait pas en l'absence de la structure. Les structures relais prennent plusieurs formes, mais ont en commun deux caractéristiques interdépendantes : l'acheminement artificiel de revenus à travers de multiples strates de propriété d'actifs ; et une disparité entre les perspectives juridique et économique de la structure.

Le flux de revenu est généralement constitué du revenu qui est payé au propriétaire d'un actif, tel que les dividendes, intérêts,

[37] Voir le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Philip Baker.

redevances et loyers. Cette caractéristique permet de diriger le flux de revenu en plaçant la propriété des actifs dans des pays sélectionnés pour créer un itinéraire favorable. Le revenu, en d'autres termes, est détourné de l'itinéraire le plus direct ; à la place, il suit un itinéraire plus détourné, à travers de multiples strates de propriété d'actifs, avant d'atteindre sa destination finale. La structure peut également impliquer l'utilisation de véhicules inhabituels dans un contexte commercial, tels que les fondations, si elles sont nécessaires pour s'assurer que le droit interne des pays par lesquels passe le flux de revenu n'annule pas les avantages de la structure.

Cet acheminement artificiel du revenu mène à la deuxième caractéristique commune des structures relais, à savoir la disparité entre les perspectives juridique et économique de la structure. La demande d'avantages conventionnels par une société qui fait partie d'une structure relais repose sur la perspective juridique. La société est habituellement constituée dans l'État de la structure relais et est, par conséquent, résidente de cet État en vertu de son droit interne. Elle a légalement droit au revenu au titre duquel la protection conventionnelle est demandée et le revenu lui est généralement versé. À première vue, la société satisfait aux conditions prévues dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE pour se prévaloir d'avantages conventionnels à l'égard du revenu. La perspective économique est toutefois assez différente.

Dans un cas extrême, la structure relais exerce très peu ou pas d'activités dans son État de résidence autre que la possession d'actifs, la perception du revenu généré par les actifs et les paiements. Elle a une direction minimale qui pourrait, par ailleurs, être exercée en dehors de l'État de la structure relais, souvent par des salariés d'autres sociétés du groupe de sociétés utilisant la structure ou par des salariés des conseillers du groupe. Pratiquement la totalité du revenu perçu par la société est utilisée pour effectuer des paiements qui sont déductibles dans l'État de la structure relais, et ces paiements sont versés aux autres membres du groupe qui sont résidents hors de cet État. Par conséquent, l'assujettissement de la société relais à l'impôt dans son État de résidence est minime[38].

[38] Les structures relais tirent également souvent profit de certaines caractéristiques du droit interne, comme une exemption de participation au titre

Dans ce cas, la perspective économique exige que les avantages conventionnels soient refusés, car les liens économiques entre la société et son État de résidence revendiqué et entre la société et le revenu au titre duquel elle demande la protection conventionnelle sont ténus. Le défi pour les pays qui concluent et appliquent des conventions est de découvrir les cas dans lesquels la perspective juridique est si éloigné de la réalité économique que la protection conventionnelle devrait être refusée, de définir ces situations avec une précision suffisante et de créer des outils juridiques appropriés pour lutter contre ces structures.

5.2 Problèmes de résidence

Une source de préoccupation majeure à l'égard des sociétés relais est la prétention de résidence aux fins conventionnelles dans un État contractant. Le problème fondamental ici est que deux enjeux différents de politiques fiscales sont en jeu.

L'un d'eux est de savoir si un État considère une société comme résidente aux fins de son droit interne, si bien qu'il souhaite imposer le bénéfice mondial de la société. Dans ce cas, la plupart des États considèrent un lien plutôt modéré comme une base suffisante pour établir la résidence, tel que la simple formalité de constitution dans l'État. Peu d'États exigent que la société, par exemple, exerce d'importantes activités économiques dans l'État pour en être résidente, bien que ce facteur puisse être l'un des facteurs établissant la résidence.

L'autre enjeu est de savoir si un État de source considère une société comme ayant un lien personnel, ou de résidence, suffisant avec un autre État pour justifier l'octroi des avantages d'une convention conclue avec cet autre État. Les États de source hésitent généralement à appliquer une convention pour réduire leur créance fiscale nationale sur la base d'un lien ténu entre la société et l'autre État contractant.

L'article 4 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ne fixe pas toutefois de critère conventionnel indépendant de résidence ; il s'appuie sur le droit interne de l'État de résidence

des dividendes entrants reçus, aucune retenue à la source sur les paiements sortants ou un autre traitement favorable de certains types de revenu. La discussion ici se limite toutefois à l'application des conventions.

revendiqué pour préciser les facteurs de rattachement qui font qu'une personne en est résidente aux fins conventionnelles. La définition conventionnelle, en d'autres termes, se réfère à une source de droit conçue à d'autres fins, introduisant ainsi un conflit de politique fiscale dans la convention. C'est pourquoi de nombreux pays ont commencé à utiliser les dispositions de limitation des avantages abordées plus haut.

Les pays qui souhaitent éviter la complexité inhérente aux dispositions de limitation des avantages ont toutefois des alternatives. Une possibilité, proposée dans les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies[39], est qu'une société écran sans salariés ni aucune activité économique importante peut être ignorée aux fins d'imposition par certains pays sur la base de leurs règles générales anti-abus ou leurs doctrines judiciaires. Cette possibilité n'est disponible, cependant, que dans des cas extrêmes.

D'autres réponses possibles concernent l'assujettissement de la société relais à l'impôt dans son État de résidence revendiqué ; si elle n'y est pas assujettie à l'impôt sur son revenu mondial, on pourrait faire valoir qu'elle n'est pas considérée comme résidente de cet État aux fins conventionnelles. Une raison pour laquelle elle peut ne pas être assujettie à l'impôt sur son revenu mondial est qu'elle bénéficie d'un régime fiscal spécial. À cet égard, il y a une ligne de démarcation qui doit être soigneusement observée ; si le régime fiscal général de l'État de résidence revendiqué n'impose pas le revenu de source étrangère des sociétés résidentes, il est difficile de prétendre que la société n'est pas soumise à la pleine mesure du régime fiscal du pays. Cependant, si la société bénéficie d'un régime fiscal territoriale spécial, notamment un qui serait conçu pour attirer les sociétés détenues par des non-résidents, il est facile de faire valoir que la deuxième phrase de l'article 4 (1) l'empêche de revendiquer la résidence au titre de la convention dans cette État[40].

Par ailleurs, une société relais peut ne pas être assujettie à l'impôt sur le revenu mondial dans son État de résidence revendiqué si

[39] Paragraphe 72 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[40] Voir à cet égard également le paragraphe 4 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

sa direction est exercée dans un État tiers. S'il existe une convention entre l'État de constitution et l'État tiers, la disposition de départage de la résidence de cette convention attribuerait généralement la résidence de la société à l'État tiers. Dans ce cas, l'État de source peut faire valoir l'argument expliqué dans la section 3.3.2 ci-dessus pour refuser les avantages de la convention.

5.3. Problèmes liés au revenu au titre duquel la protection de la convention est demandée

La deuxième préoccupation majeure à l'égard des sociétés relais est leur demande de la protection conventionnelle au titre d'éléments spécifiques de revenu. Dans ce cas, la société est en mesure de défendre sa revendication de la résidence aux fins conventionnelles, peut-être parce qu'elle exerce une activité économique dans cet État ou sa direction y est exercée, mais le lien entre la société et le revenu est trop ténu pour justifier l'octroi des avantages de la convention à la société au titre de cet élément de revenu.

La réponse évidente à cette préoccupation est l'exigence de bénéficiaire effectif, si c'est la protection de l'article 10, 11 ou 12 qui est demandée. Si la société relais ne fait rien de plus que percevoir un revenu au nom d'une autre personne, il ne s'agit que d'un agent ou d'un intermédiaire et il ne s'agit donc pas du bénéficiaire effectif. Dans la plupart des cas toutefois, l'effet relais est obtenu d'une manière différente, par ce qu'on appelle l'érosion de la base d'imposition. L'érosion de la base d'imposition signifie que le revenu au titre duquel la protection de la convention est demandée est imposable comme revenu de la société relais dans son État de résidence, mais que la société relais réclame aussi des déductions au titre des paiements sortants, lesquelles réduisent, ou érodent, considérablement le revenu au titre duquel la protection de la convention est demandée. Si, comme c'est souvent le cas, ces paiements sont versés à des personnes résidant hors de l'État de résidence de la société relais, très peu d'impôts sont perçus par l'État de résidence de la société relais sur le revenu au titre duquel la protection de la convention est demandée.

Une structure relais de ce genre peut être créée en utilisant une société mise en place à cette fin, mais elle peut aussi être créée en

utilisant une société qui existe à des fins commerciales réelles. Dans ce dernier cas, la société relais pourrait faire partie du groupe utilisant la structure relais, mais elle pourrait aussi être une société sans aucun lien avec le groupe qui exerce une activité économique distincte, telle qu'une banque.

Si les paiements sortants déductibles sont des dépenses d'entreprise réelles, la structure n'a rien d'artificiel ou d'abusif. Beaucoup de grands groupes multinationaux d'entreprises, par exemple, mettent en place une société au sein du groupe pour exercer une fonction de trésorerie. Une telle société de trésorerie agit, en substance, comme une banque privée pour l'ensemble du groupe. Souvent, certaines sociétés du groupe ont un excès de liquidités, tandis que d'autres ont besoin de financement, et il est plus efficace pour le groupe dans son ensemble de gérer le flux financier en interne, plutôt que de recourir à une banque externe. Si la société de trésorerie est réellement le « centre névralgique » qui régule ces flux financiers, la société elle-même et les flux de revenu entrant et sortant de la société ont tous deux un objet commercial. Des considérations similaires s'appliquent à une société du groupe qui gère les licences d'exploitation de brevets, les marques de commerce et les flux résultant de redevances au sein du groupe.

L'essence d'une structure relais, d'autre part, est que les paiements entrants et sortants font partie d'une structure artificielle conçu pour faire en sorte, en termes juridiques, que les paiements entrants appartiennent à la société relais et bénéficient ainsi du droit conventionnel de la société relais. Un examen de l'objet et du but de la convention conduit toutefois à conclure qu'en raison de l'érosion de la base d'imposition, il n'y a pas de double imposition suffisante des paiements entrants pour justifier l'octroi de la protection conventionnelle.

L'efficacité de l'exigence de bénéficiaire effectif dans la lutte contre ces structures dépend de divers facteurs. Plus l'adéquation entre les paiements entrants et sortants est forte, plus il est facile de faire valoir que la société relais n'est pas le bénéficiaire effectif des paiements entrants. Mais si les paiements sortants sont agencés de manière à être tout à fait différents dans leur composition, dates de paiement, etc., il peut être difficile de faire valoir que la société relais n'est pas le bénéficiaire effectif des paiements entrants. L'autorité fiscale de l'État de source a aussi la difficulté supplémentaire de découvrir suffisamment

de faits pour contester la demande des avantages de la convention. Si la structure relais passe, par exemple, par une banque sans aucun lien de dépendance, l'autorité fiscale de l'État de source peut avoir à examiner l'ensemble des livres comptables de la banque afin de découvrir la structure, ce qui n'est pas une tâche facile si c'est une grande banque commerciale avec des milliers de clients légitimes.

Là encore, un solide réseau d'échange de renseignements est essentiel. Les dispositions conventionnelles prévoyant un motif pour l'enquête par l'État de source peuvent également aider en la matière. Par exemple, une disposition qui exclut l'application de la convention aux arrangements couplés n'empêche pas automatiquement l'octroi d'avantages conventionnels à des structures relais abusives, mais elle fournit à l'État de source un motif lui permettant de poser des questions pertinentes. L'État de source peut en outre exiger de la société qui demande des avantages conventionnels de fournir son numéro d'identification fiscale dans son État de résidence, ce qui alerterait la société de la possibilité que des renseignements sur le revenu puissent être communiqués à cet État. Et l'État de source peut exiger de la société de certifier qu'elle est le bénéficiaire effectif du revenu au titre duquel les avantages conventionnels sont demandés ; une telle exigence ne garantit pas que la demande soit fondée, mais elle a un certain effet dissuasif contre les demandes non fondées[41].

Si les paiements entrants de la société relais ne sont des dividendes, intérêts ou redevances, les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ne requièrent pas l'exigence de bénéficiaire effectif. Les pays qui sont préoccupés par les structures relais hors de la portée des articles 10, 11 et 12 peuvent envisager des dispositions anti-abus s'appliquant à tous les articles distributifs. Dans ce cas, il est également possible d'appliquer un raisonnement parallèle pour faire valoir que le revenu n'est pas « tiré par » la société relais.

[41] Des modèles de formulaires pour cette certification ont été élaborés par l'OCDE dans le cadre du Traité d'assistance et d'amélioration de la conformité (TRACE) — Forfait de mise en œuvre (voir note de bas de page 10 supra).

6. Cas particuliers

6.1 Entités exemptées (fonds de pension)

Les entités exemptées ont déjà été abordées à la section 3 ci-dessus, en rapport avec la deuxième étape de détermination du droit aux avantages conventionnels, à savoir l'exigence de résidence. Les fonds de pension sont examinés davantage ici pour offrir une illustration d'autres considérations qui peuvent s'appliquer.

Dans de nombreux États, les fonds de pension sont exemptés d'impôt sur leur revenu, à condition qu'ils respectent les règles étendues auxquelles ils sont généralement soumis. L'exemption est généralement accordée au fonds de pension en tant que tel, d'où la question de savoir si le fonds est « assujetti à l'impôt » dans l'État où il est établi et, par conséquent, un résident de cet État aux fins conventionnelles.

Des considérations de politique fiscale nécessitent toutefois qu'un fonds de pension puisse bénéficier des avantages des conventions conclues par l'État dans lequel il est établi. Une personne qui investit son argent directement dans l'État de source aurait normalement droit aux avantages conventionnels et il serait incohérent de refuser ces derniers parce que l'investissement est fait indirectement par l'intermédiaire d'un fonds de pension. De plus, les fonds de pension doivent répartir leurs investissements au plan géographique. Par conséquent, il est souvent dans l'intérêt des deux États contractants d'éviter que leurs systèmes fiscaux découragent les investissements des fonds de pension de l'autre État.

Toutes ces considérations soutiennent l'idée qu'il faut considérer un fonds de pension comme un résident de l'État dans lequel il est établi, en dépit de son exemption personnelle de l'impôt. Cela peut se faire en considérant qu'un fonds de pension est en effet « assujetti à l'impôt » parce qu'il est dans le champ d'application de la loi de l'impôt sur le revenu et que son exemption est tributaire du respect des exigences réglementaires applicables. Certains États, cependant, n'arrivent pas à accepter ce raisonnement et dans ce cas il serait nécessaire de parvenir à un accord explicite avec l'autre État contractant sur le statut conventionnel des fonds de pension, soit dans la convention même ou par un accord amiable.

6.2 Sociétés de personnes

Les sociétés de personnes soulèvent deux séries de questions en relation avec le droit aux avantages conventionnels qui sont discutés ici[42]. Une série de questions concerne les première et deuxième étapes décrites plus haut pour déterminer le droit aux avantages conventionnels ; il s'agit là de savoir si une société de personnes est une « personne » capable de demander les avantages conventionnels et un résident d'un État contractant aux fins conventionnelles. La deuxième série de questions consiste à savoir quelle personne a droit aux avantages conventionnels au titre des revenus tirés par une société de personnes ; s'agit-il de la société de personnes ou des associés ? Ou est-il possible que les avantages conventionnels bénéficient à plus d'une personne ou ne bénéficient peut-être à aucune personne ? D'autres questions, telles que la caractérisation des distributions effectuées par une société de personnes à ses associés, ne concernent pas directement la question initiale du droit aux avantages conventionnels et ne sont donc pas abordées ici.

Les réponses à la première série de questions sont maintenant relativement claires ; la définition de « personne » à l'article 3 (1) comprend un « groupement de personnes » et il y a un accord international sur le fait qu'une société de personnes est un « groupement de personnes ». Les commentaires sur l'article 3 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE indiquent que les sociétés de personnes sont des personnes aux fins conventionnelles, soit parce qu'elles sont imposées comme des sociétés ou parce qu'elles sont des groupements de personnes[43]. Dans de nombreux États, les sociétés de personnes sont imposables en tant que telles et, si tel est le cas, il serait plutôt incohérent de prétendre qu'elles ne sont pas des « personnes » aux fins conventionnelles, étant donné que le but des conventions à cet

---

[42] Le rapport publié par l'OCDE en 1999 sur l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes examine ces questions plus en détail : voir *L'application du Modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999 (Rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes).

[43] Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 2 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE.

égard est de traiter les cas où les États imposent des charges fiscales cumulatives à l'égard d'une personne.

Il est également généralement admis qu'une société de personnes est apte à être résidente d'un État aux fins conventionnelles, à condition que la société de personnes en tant que telle soit assujettie à l'impôt dans cet État. Il ne s'agit là toutefois que d'une des trois approches possibles dans le droit interne en matière d'imposition du revenu des sociétés de personnes. Une deuxième approche consiste à exiger que le bénéfice soit calculé au niveau de la société de personnes, mais de répartir le bénéfice entre les associés et d'imposer la part appropriée de bénéfice entre les mains de chaque associé séparément. La troisième approche est d'ignorer complètement la société de personnes aux fins d'imposition et d'attribuer la totalité des recettes, actifs, dépenses et passif de la société de personnes aux associés distincts, ce qui exige de chaque associé à procéder au calcul du bénéfice comme s'il avait exercé une activité d'entreprise distincte. Dans les deux derniers cas, ce n'est pas la société de personnes qui est assujettie à l'impôt sur le revenu de la société de personnes, mais les associés qui sont assujettis à l'impôt sur leur part du bénéfice ou du revenu et, par conséquent, la société de personnes ne serait pas considérée comme résidente aux fins conventionnelles.

Plus difficile encore, la série de questions qui se pose lorsque les pays adoptent des approches différentes en matière d'imposition des sociétés de personnes. Les inadéquations possibles dans ce domaine ne se limitent pas à la relation entre l'État de source du revenu et l'État dans lequel une société de personnes est établie ; une société de personnes établie dans un pays peut avoir des associés qui sont résidents d'un pays différent, ce qui augmente considérablement les possibilités d'inadéquation du droit interne entre les pays. Ces inadéquations peuvent donner lieu à une double imposition entre les États de résidence d'un associé et de la société de personnes. Elles peuvent, par ailleurs, conduire à ce qu'il n'y ait aucune imposition basée sur la résidence. Pour l'État de la source du revenu de la société de personnes, la question est de savoir quelles sont les implications de ces inadéquations pour l'application des conventions qu'il a conclues avec un ou plusieurs États de résidence.

Les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ne traitent pas explicitement des associés et des sociétés de personnes,

alors qu'un nombre croissant de conventions conclues le fait. Mais les commentaires sur les deux Modèles de convention abordent ces questions, en s'inspirant des travaux de l'OCDE dans ce domaine[44]. Les solutions adoptées par l'OCDE ne font toutefois pas l'unanimité chez les membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies[45].

La solution proposée par l'OCDE au problème de l'inadéquation du droit interne est que l'État de source considère à la fois l'État de résidence de la société de personnes et l'État (ou les États) de résidence des associés. Toute personne qui est assujettie à l'impôt au titre du revenu de la société de personnes pourrait avoir droit aux avantages conventionnels. En d'autres termes, il est possible pour la société de personnes d'avoir droit aux avantages de la convention entre son État de résidence et l'État de source au titre du revenu de la société de personnes et pour un ou plusieurs associés d'avoir droit, en même temps, aux avantages de la convention entre leur État de résidence et l'État de source au titre de leur part du bénéfice ou du revenu de la société de personnes. La situation inverse est également possible, à savoir que ni la société de personnes ni les associés n'aient droit aux avantages conventionnels parce qu'aucun d'eux n'est assujetti à l'impôt au titre de toute partie du revenu de la société de personnes. Il convient de noter que cette solution considère l'assujettissement à l'impôt comme une indication pour déterminer quelle personne a droit aux avantages conventionnels au titre de quel élément de revenu, ou en d'autres termes, en rapport avec la troisième étape décrite précédemment dans la détermination du droit aux avantages conventionnels[46].

---

[44] Voir note de bas de page 42 supra.

[45] Le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies note le désaccord de certains membres avec la proposition au paragraphe 8.8 des commentaires sur l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE selon laquelle les associés de sociétés de personnes fiscalement transparentes peuvent prétendre aux avantages de la convention à l'égard des revenus générés par la société de personnes.

[46] Les paragraphes 54, 61, 71 et 73 du Rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes concluent également qu'une société de personnes ou un associé qui est assujetti(e) à l'impôt sur les dividendes, intérêts ou redevances est le bénéficiaire effectif des revenus.

Cette solution s'accorde avec la philosophie selon laquelle les conventions visent à lutter contre la double imposition causée par le prélèvement d'impôt par les deux États contractants. Il est supposé que l'État de source impose le revenu en question, autrement il n'aurait pas à envisager l'application d'une convention. L'avantage de la solution de l'OCDE est qu'une convention s'applique lorsque l'assujettissement à l'impôt par un État de résidence présente un risque réel de double imposition, mais qu'aucune convention ne s'applique lorsqu'un tel risque est absent. D'autre part, certains pays voient comme un inconvénient le fait que l'approche de l'État de source en matière d'imposition du revenu de la société de personne n'est pas une considération pertinente pour déterminer si la protection conventionnelle est disponible. Cette solution signifie également qu'un État de source appelé à traiter du revenu d'une société de personnes doit connaître le droit interne de l'État de résidence de la société de personnes ou des associés qui demandent la protection conventionnelle. L'État de source pourrait toutefois exiger de ces personnes de fournir suffisamment de renseignements sur ce droit interne pour justifier leur demande.

6.3 Entités transparentes/hybrides et régimes de groupe de sociétés

Les expressions « entité transparente », ou « entité intermédiaire », comme on les appelle parfois, ne sont pas des expressions exactes ; ici, les deux expressions sont employées pour décrire une entité, généralement une société, qui est clairement une personne morale mais qui est ignorée aux fins d'imposition dans le pays dans lequel elle est établie. Le revenu de l'entité est attribué aux propriétaires ou aux actionnaires et imposé entre leurs mains comme s'ils l'avaient reçu directement. De telles règles sont généralement spécifiques au pays dans lequel l'entité est établie ; si l'entité reçoit un revenu d'un autre pays, l'État de source considère très souvent l'entité comme la personne imposable au titre de ce revenu. Il y a donc une inadéquation entre les deux pays quant à la détermination de la personne qu'ils considèrent comme imposable. L'expression « entité hybride » est souvent utilisée pour décrire l'entité dans pareil cas[47].

[47] Là aussi, il ne s'agit pas d'une expression exacte. Les deux expressions « entité transparente » et « entité hybride » sont également employées

Bien qu'il existe des similitudes entre les entités hybrides et les sociétés de personnes, il y a aussi entre elles une différence majeure. Les différentes approches concernant les sociétés de personnes proviennent des différents concepts de droit interne quant à savoir ce qu'est une personne aux fins d'imposition. Dans le cas d'une entité hybride, cependant, les deux États adoptent position de départ selon laquelle l'entité est une personne morale et donc une personne imposable en vertu de la loi fiscale générale. Les différentes approches apparaissent parce qu'un État applique une règle déterminative attribuant le revenu aux propriétaires/actionnaires de l'entité alors que l'autre État ne le fait pas.

Dans ce cas, il pourrait être plus difficile pour l'État de source d'accepter le traitement fiscal dans l'État d'établissement de l'entité comme fondement pour l'octroi des avantages conventionnels. La conséquence pourrait être une difficulté technique dans l'application d'une convention entre les deux États. L'entité n'est pas « assujettie à l'impôt » dans l'État où elle est établie et, par conséquent, elle n'est pas considérée comme résidente aux fins conventionnelles. D'autre part, le propriétaire/actionnaire est généralement considéré comme résident de cet État (les régimes fiscaux transparents ne s'appliquent souvent que si les propriétaires/actionnaires sont résidents de l'État dans lequel l'entité est établie), mais il n'est pas le bénéficiaire du revenu et, par conséquent, il ne satisfait pas à la troisième étape, examinée plus haut, pour demander les avantages de la convention au titre de ce revenu.

Ce problème s'est précisément posé dans l'affaire TDS, jugée au Canada en 2010[48]. Cette affaire concernait une société, TD Securities (TDS), constituée aux États-Unis d'Amérique. TDS était traitée comme une entité transparente aux États-Unis et tout son revenu était imposable entre les mains de son actionnaire à 100 %, une société résidente des États-Unis aux fins conventionnelles. TDS a demandé les avantages de la convention au titre du bénéfice généré par l'intermédiaire de son établissement stable au Canada. Le tribunal a jugé que le problème technique décrit précédemment pourrait bien empêcher l'application

---

pour décrire des sociétés de personnes et d'autres structures juridiques qui sont ignorées aux fins d'imposition ou qui résultent en l'inadéquation en droit interne.

[48] *TD Securities (USA) LLC c. Sa Majesté la Reine*, 2010 TCC 186.

de la convention, mais a adopté une interprétation large fondée sur l'objet de la convention et accordé la protection de la convention. D'un point de vue politique, cette décision est aisément défendable, puisque le bénéfice en question appartenait à une société avec un lien personnel avec les États-Unis et était imposé entre les mains d'une société avec un lien personnel avec les États-Unis. Néanmoins, l'obstacle technique dans un cas comme celui-ci demeure dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Dans la pratique, l'État de résidence ne serait peut-être pas disposé à accorder un certificat de résidence à la filiale, mais seulement à la société mère, et certains États de source pourraient avoir du mal à accorder les avantages conventionnels lorsqu'ils sont confrontés à une inadéquation entre le certificat de résidence et la personne à qui appartient le revenu.

Des difficultés similaires peuvent se poser à l'égard des régimes de groupe de sociétés. Le type de régime de groupe le plus intégré transforme également les filiales du groupe, essentiellement, en entités transparentes en les traitant comme des succursales de la société mère. Les filiales du groupe pourraient donc se heurter aux mêmes difficultés lorsqu'elles demandent les avantages de la convention.

Un régime de groupe avec une forme d'intégration moins poussée peut, d'autre part, éviter ces problèmes si le mécanisme du régime est de calculer le bénéfice entre les mains de chaque société du groupe séparément, mais d'imposer le bénéfice entre les mains de la société mère. Dans ce cas, on peut faire valoir que les filiales sont assujetties à l'impôt et sont résidentes aux fins de la convention. Elles ne sont pas ignorées par le droit fiscal et sont, par conséquent, assujetties à l'impôt, même si elles ne sont pas soumises à l'impôt tant qu'elles demeurent dans le régime de groupe. Leur position est, en d'autres termes, comparable à des personnes telles que les fondations caritatives qui bénéficient d'une exemption personnelle ; elles sont dans le champ d'application de la loi de l'impôt, mais elles n'ont pas d'impôt à payer, pour autant qu'elles continuent à satisfaire à certaines conditions.

6.4 Fiducies et fiduciaires

On sait que les fiducies posent des problèmes dans l'application des conventions fiscales. On sait également qu'elles sont considérées comme un élément essentiel du paysage juridique dans de nombreux

États (de common law), tandis que d'autres États (de droit civil) les voient d'un œil suspicieux. Trouver un terrain d'entente entre ces deux points de vue complique davantage la tâche qui consiste à déterminer comment appliquer une convention au revenu d'une fiducie.

Le Modèle de convention des Nations Unies ne traite explicitement des fiducies qu'à l'article 13, en rapport avec les gains en capital provenant de biens immobiliers qui sont réalisés indirectement par le biais d'un organisme intermédiaire, tel qu'une société, une société de personnes ou une fiducie[49]. Sous réserve de cette seule disposition, les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ne traitent pas explicitement du revenu généré par les fiducies. De nombreuses conventions conclues comprennent des dispositions sur les fiducies, mais rares sont les conventions conclues qui fournissent un ensemble exhaustif de règles pour traiter des fiducies. Il en est ainsi, même si une part importante de la richesse est détenue dans des fiducies dans de nombreux pays.

Il est impossible d'examiner l'application des conventions aux fiducies sans une bonne compréhension du concept de fiducie. La présente section commence donc par expliquer les caractéristiques de base d'une fiducie. Le concept de fiducie a été adopté expressément par un nombre croissant de juridictions de droit civil, mais ces adaptations statutaires adoptent le concept de jurisprudence original avec divers degrés de rigueur. Par conséquent, la discussion se limite ici aux grandes juridictions de common law. Il est ensuite question d'esquisser les divers moyens d'imposition du revenu de la fiducie dans les principaux pays de common law, car il s'agit d'un élément important pour la compréhension des questions conventionnelles. Enfin, les deux problèmes les plus importants dans le cadre de l'application des conventions à des fiducies sont examinés.

Deux utilisations courantes des fiducies sont les organismes de placement collectif et les fiducies de placement immobiliers cotées. Ces types de fiducies soulèvent des questions spécifiques qui ont été examinées par l'OCDE[50] et qui ne sont pas abordées ici.

---

[49] Le paragraphe 28.5 des commentaires sur l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE propose une disposition comparable.

[50] *L'octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif*, rapport adopté par le Comité des affaires fiscales

6.4.1 Le concept de fiducie

Il importe de souligner dès le départ que les fiducies ne sont pas des personnes morales ou des entités juridiques distinctes des parties impliquées dans la fiducie. Même si l'on parle très fréquemment des fiducies comme d'une entité[51], c'est simplement une manière abrégée de faire référence à la relation inhérente à une fiducie. Et c'est la relation entre les fiduciaires et les bénéficiaires qui est l'essence du concept de fiducie.

Une fiducie est un arrangement dans lequel les fiduciaires possèdent des actifs en qualité de fiduciaire pour le compte des bénéficiaires. Exprimé autrement, une fiducie est une structure de détention et de gestion d'actifs, dans laquelle les fiduciaires détiennent, investissent et conservent les actifs de la fiducie et perçoivent les revenus de ces actifs, pour le compte des bénéficiaires. La nature fiduciaire de la structure exige des fiduciaires de placer les intérêts des bénéficiaires avant leurs propres intérêts. Les fiducies sont souvent présentées comme si les bénéficiaires étaient nécessairement des personnes physiques, mais il est également possible que les bénéficiaires soient des sociétés ou d'autres entités juridiques et de nombreuses fiducies sont établies à des fins purement commerciales.

Une des caractéristiques de la relation de fiducie qui pose problème au système fiscal tient au fait qu'il s'agit d'instruments très flexibles. Les intérêts des bénéficiaires peuvent être définis selon la volonté du constituant ou du concédant (la personne qui crée la fiducie), la seule restriction étant que les modalités de la fiducie ne puissent pas aller à l'encontre de l'ordre public (en étant discriminatoires sur la base de la race, par exemple). Il est dès lors difficile de définir des catégories nettes d'intérêts bénéficiaires à des fins d'imposition.

---

de l'OCDE le 23 avril 2010, disponible sur http://www.oecd.org/tax/treaties/45359261.pdf; *Problèmes conventionnels relatifs aux fonds d'investissements immobiliers*, projet pour commentaires publié le 30 octobre 2007, disponible sur http://www.oecd.org/tax/treaties/39554788.pdf. Plusieurs conclusions de ces documents ont été ajoutées aux commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE.

[51] Dans certains pays, comme le Canada et les États-Unis, les fiducies sont réputées être des personnes aux fins de la loi fiscale.

Néanmoins, une distinction peut être faite en ce qui concerne les différents intérêts bénéficiaires qui est importante pour l'imposition du revenu. Il s'agit de la différence entre les fiducies dans lesquelles un bénéficiaire a un droit immédiat au revenu de la fiducie et les fiducies dans lesquelles ce n'est pas le cas. Une fiducie donnée n'entre pas nécessairement entièrement dans l'une ou l'autre catégorie ; il est possible pour une fiducie d'être dans une catégorie au titre d'une partie de son revenu et dans l'autre catégorie au titre du reste de son revenu.

La première catégorie de fiducies donne à un ou plusieurs bénéficiaires le droit de recevoir le revenu de la fiducie dès qu'il est généré. Ce droit peut être limité, par exemple, à une durée déterminée ou à la durée de vie du bénéficiaire, le plus important étant qu'aussi longtemps que ce droit existe, les fiduciaires sont tenus de distribuer ce revenu au bénéficiaire dès qu'il est généré. Dans ce cas, la perception du revenu par les fiduciaires n'est qu'un détour administratif incommode, et donc les fiduciaires demandent parfois à la source du revenu de verser ce dernier directement au bénéficiaire. Un exemple courant de ce type de fiducie dans une situation familiale est celle établie dans le testament d'une personne décédée, dans laquelle le conjoint de la personne décédée a le droit de recevoir sa vie durant les revenus provenant des actifs de la fiducie[52].

La seconde catégorie de fiducie est celle dans laquelle il n'y a pas de bénéficiaire pouvant prétendre aux revenus lorsqu'ils sont générés. Cela peut tenir au fait que les fiduciaires sont tenus d'accumuler les revenus et de les distribuer à une date ultérieure, peut-être très éloignée, sous forme de capital. Par ailleurs, les fiduciaires peuvent disposer du pouvoir discrétionnaire de distribuer ou non un revenu à un bénéficiaire et, dans ce cas, quel montant distribuer, quand le distribuer et à quel bénéficiaire. Ce type de fiducie a une classe de bénéficiaires, qui peut être assez large, même s'il doit généralement y avoir une certaine limite au nombre de membres de la classe[53].

---

[52] Souvent, les enfants du couple reçoivent les actifs de la fiducie au décès du conjoint survivant.

[53] Dans de nombreux pays, il n'est pas possible de créer ce qu'on appelle une fiducie à but restreint, ou en d'autres termes une fiducie sans bénéficiaires, ou cela n'est possible que dans des circonstances limitées, par exemple si la fiducie a un but caritatif.

La première catégorie de fiducie est souvent appelée fiducie fixe, et la seconde catégorie est souvent appelée fiducie d'accumulation ou fiducie discrétionnaire. Ces expressions ne sont en fait que des étiquettes commodes pour décrire un type de fiducie qu'on rencontre couramment. Dans tous les cas, il est essentiel d'examiner les modalités de la fiducie attentivement, car ce sont les modalités de la fiducie qui sont la source définitive d'information sur les droits des bénéficiaires.

6.4.2 Imposition nationale du revenu de la fiducie

Bien que le concept de fiducie soit bien connu dans la plupart des pays de common law, il n'est pas vrai que le système fiscal de ces États est automatiquement en mesure de s'adapter aux fiducies. Bien au contraire, en effet ; la législation fiscale de ces juridictions doit souvent être élaborée de manière à s'appliquer aux fiducies, ce qui fait qu'en général une grande quantité de législation leur est consacrée. Il convient de souligner que toutes les informations sur l'imposition des fiducies qui sont fournies ici sont très génériques et soumises à la généralisation dans une large mesure. Dans tous les cas, il est essentiel d'étudier attentivement la loi fiscale pertinente, d'autant plus que l'imposition des revenus des fiducies est marquée dans la plupart des pays de common law par beaucoup de complexité, voire de l'incohérence parfois.

L'objectif général du système d'impôt sur le revenu dans les pays de common law est d'imposer les revenus des fiducies aux taux applicables aux bénéficiaires, puisqu'il s'agit des personnes qui bénéficient des revenus. Bien que le détail diffère, ces pays arrivent généralement à ce résultat dans deux cas : si le bénéficiaire a droit aux revenus dès qu'ils sont générés pour la fiducie ; ou si les revenus sont effectivement distribués au bénéficiaire suite à l'exercice par les fiduciaires de leur pouvoir discrétionnaire de le faire.

Cet objectif de politique générale dans ces cas est clair, mais les États de common law ont trouvé de nombreuses façons d'y parvenir. Une possibilité est de tout simplement imposer le bénéficiaire sur les revenus de la fiducie dès qu'ils sont générés et d'ignorer le fiduciaire. Une deuxième possibilité est d'imposer un impôt au fiduciaire en tant que représentant du bénéficiaire ; dans ce cas, l'impôt est calculé en tenant compte de la situation personnelle du bénéficiaire, mais l'obligation de payer l'impôt incombe au fiduciaire. Une troisième possibilité

est d'imposer à la fois le fiduciaire[54] au titre des revenus de la fiducie et les bénéficiaires au titre des revenus qu'ils reçoivent de la fiducie, mais de prévoir un mécanisme pour éviter la double imposition économique infligée aux flux de revenus. Un mécanisme consiste à permettre aux fiduciaires de déduire, aux fins du calcul du revenu de la fiducie, les distributions de revenus effectuées aux bénéficiaires, et un autre consiste à accorder aux bénéficiaires un crédit au titre de l'impôt payé par les fiduciaires. Tous ces systèmes sont utilisés et certains pays utilisent différents mécanismes dans des circonstances différentes.

Si, toutefois, les revenus de la fiducie sont accumulés et capitalisés par les fiduciaires, aucun bénéficiaire ne reçoit les revenus. À un moment donné, les fiduciaires les distribueront à un bénéficiaire[55], mais il s'agira alors d'une distribution de capital[56]. Dans ce cas, l'imposition des revenus de la fiducie ne peut se faire uniquement qu'entre les mains des fiduciaires.

Il y a une autre possibilité qu'on retrouve dans la plupart des pays de common law, à savoir l'imposition des revenus de la fiducie entre les mains du constituant/concédant. Le constituant/concédant n'est pas nécessaire pour le fonctionnement d'une fiducie une fois qu'elle a été établie ; une fois qu'il a fourni les actifs soumis à la fiducie et fixé ses modalités, la fiducie est entièrement créée. Le constituant/concédant n'est pas partie à la relation fiduciaire, dans la mesure où ce sont les fiduciaires qui sont chargés d'administrer la fiducie et les bénéficiaires qui ont le droit de faire appliquer les modalités de la fiducie. Néanmoins, l'un des aspects de la flexibilité du concept de fiducie est qu'il est possible pour un constituant/concédant de se réserver divers

[54] Ou la fiducie, dans les pays qui considèrent les fiducies comme des personnes aux fins fiscales.

[55] La plupart des pays de common law ont ce qu'on appelle l'interdiction de pérennité ; cette règle empêche toute tentative d'immobilisation d'un capital dans une fiducie pendant de très longues périodes par l'imposition de certaines limites à la durée d'une fiducie. Néanmoins, il est souvent possible pour les fiducies d'exister pour des périodes d'environ 100 ans. Cependant, la fiducie doit être liquidée et les actifs distribués aux bénéficiaires à cette date.

[56] Cela pourrait bien avoir des conséquences sur les impôts sur les donations et les successions si de tels impôts sont appliqués par le pays, mais cette charge d'impôts ne concerne pas l'application d'une convention fiscale.

pouvoirs, tels que le pouvoir de diriger les fiduciaires ou le pouvoir de modifier les intérêts bénéficiaires dans la fiducie[57].

La plupart des États de common law disposent d'une législation qui impose les revenus de la fiducie entre les mains d'un constituant ou d'un concédant qui a réservé certains pouvoirs de cette manière. Ces règles imposent généralement les revenus de la fiducie entre les mains d'un constituant/concédant, même s'il ne reçoit pas les revenus et n'en bénéficie pas ou seulement d'une manière très indirecte Une règle très courante prévoit l'imposition des revenus de la fiducie entre les mains d'un constituant/concédant qui a réservé le pouvoir de révoquer la fiducie, mais en dehors de cette situation, les circonstances dans lesquelles le constituant/concédant est la personne imposable varient énormément d'un pays à l'autre. Dans de nombreux pays, ces règles sont considérées comme des règles de lutte contre l'évitement fiscal, mais aux États-Unis, par exemple, elles sont considérées comme une partie intégrante du système d'imposition des fiducies plutôt qu'une mesure anti-évitement.

6.4.3 Application des conventions aux revenus des fiducies

Malheureusement, il y a peu de jurisprudence et peu d'orientations disponibles sur l'application des conventions aux revenus des fiducies. De plus, la diversité des systèmes nationaux d'imposition des revenus des fiducies rend difficile l'établissement de principes généraux en la matière. La principale difficulté est la troisième étape de détermination du droit aux avantages de la convention, la question de savoir quelle personne a le droit de demander la protection conventionnelle au titre de quel type de revenu. En ce qui concerne les fiduciaires, des problèmes se posent à l'égard de la deuxième étape, lesquels sont examinés dans la section suivante.

Il y a une situation dans laquelle l'application d'une convention est relativement facile. Si un bénéficiaire a droit aux revenus de la fiducie dès qu'ils sont générés, ou reçoit effectivement des revenus spécifiques de la fiducie qui sont distribués à la discrétion des fiduciaires, et

[57] Il est également possible que les modalités de la fiducie confèrent des pouvoirs comparables à une personne qui n'est pas le constituant/concédant, auquel cas cette personne est souvent la personne imposable.

le bénéficiaire est la seule personne imposable au titre des revenus, il est assez évident que le bénéficiaire soit la personne qui pourrait avoir droit aux avantages de la convention au titre des revenus.

D'un autre côté, dans les cas où les fiduciaires sont les seules personnes imposables au titre des revenus de la fiducie, il peut sembler tout aussi évident à première vue qu'ils soient les personnes qui pourraient avoir droit aux avantages de la convention au titre des revenus. Certains pays, cependant, n'arrivent pas à admettre que les fiduciaires puissent demander les avantages de la convention parce que les fiduciaires, par définition, ne reçoivent pas les revenus pour leur propre compte. Leur position est fiduciaire ; ils reçoivent toujours des revenus pour le bénéfice ultime des bénéficiaires, quand bien même les revenus ne parviennent aux bénéficiaires qu'après avoir été accumulés et capitalisés. En ce qui concerne les dividendes, intérêts et redevances, par conséquent, le raisonnement est que les fiduciaires ne sauraient être les bénéficiaires effectifs.

Le risque avec cette objection est qu'une convention pourrait ne pas être appliquée, quand bien même les revenus en question ont clairement un lien économique important avec un État partie à la convention, du fait de leur versement aux fiduciaires dans cet État au profit des bénéficiaires résidents de ce même État. Une solution consiste à admettre que les fonctions de gestion des fiduciaires au titre des revenus sont suffisantes pour que les fiduciaires soient considérés comme des bénéficiaires effectifs aux fins conventionnelles[58]. Une autre solution est de stipuler dans la convention que les avantages conventionnels sont disponibles aux fiduciaires si tous les bénéficiaires sont résidents du même État, mais il est évident que l'efficacité de cette solution serait limitée si un seul bénéficiaire résidait ailleurs. Une approche proportionnelle, qui accorderait les avantages de la convention dans la

---

[58] Par exemple, la plupart des conventions conclues par la Nouvelle-Zélande stipulent explicitement que, si les fiduciaires sont imposables au titre des dividendes, intérêts et redevances d'une fiducie, ils sont aussi considérés comme le bénéficiaire effectif des revenus aux fins conventionnelles. Le système national néo-zélandais d'imposition des revenus de fiducies impose soit le fiduciaire soit le bénéficiaire dès que les revenus sont générés, selon que le bénéficiaire a droit ou non aux revenus ou reçoit effectivement une distribution des revenus.

mesure où les bénéficiaires sont résidents du même État, se heurte à la difficulté, voire l'impossibilité de déterminer la portion appropriée au moment où les revenus de la fiducie sont reçus[59].

Si le revenu de la fiducie est soumis à l'un des autres régimes fiscaux décrits dans la section précédente, et en l'absence de règles spécifiques dans la convention, beaucoup de questions sur la manière d'appliquer une convention demeurent sans réponse. La question de savoir quelle personne peut demander les avantages de la convention est particulièrement difficile. Un facteur de complication à cet égard est qu'une autre distinction peut également être faite entre les systèmes nationaux dans leur caractérisation du revenu distribué aux bénéficiaires. Dans certains cas, le revenu reçu par le bénéficiaire a la même caractérisation que le revenu reçu par les fiduciaires ; dans ces cas, il est plus facile de considérer le bénéficiaire comme la personne qui pourrait avoir droit aux avantages de la convention[60]. Dans d'autres cas, cependant, le revenu reçu par les fiduciaires fait partie d'un fonds commun général et, s'il est distribué à un bénéficiaire, il a une caractérisation différente, telle qu'une rente. Dans ce cas, il est beaucoup plus difficile d'établir un lien direct entre le revenu d'un État de source et

[59] Une approche proportionnelle ne devrait pas être fondée sur le simple nombre de bénéficiaires, mais sur l'étendue des droits des bénéficiaires. Si les fiduciaires ont le pouvoir de décider à quelles distributions procéder et à quels bénéficiaires, ces décisions pourraient intervenir bien après que les revenus de la fiducie ont été reçus. Les distributions peuvent également être de nature très différente. Par exemple, un bénéficiaire pourrait recevoir un versement de capital, alors qu'un autre bénéficiaire pourrait recevoir un droit au revenu, et les distributions pourraient être effectuées à des moments différents. Une autre complication est qu'au moment où le revenu de la fiducie est reçu par les fiduciaires, ces derniers pourraient ne même pas savoir qui sont tous les bénéficiaires ; dans de nombreuses fiducies familiales, la catégorie des bénéficiaires inclut les enfants qui sont nés après l'établissement de la fiducie et certains d'entre eux peuvent ne pas être encore nés lorsque le revenu de la fiducie est reçu.

[60] Un des problèmes pouvant se poser ici, cependant, est que cela pourrait être le cas, même si la distribution au bénéficiaire intervient longtemps après que le revenu a été reçu par les fiduciaires. Retracer le revenu jusqu'au bénéficiaire pourrait donc signifier qu'une convention ne pourrait être appliquée que longtemps après le versement du revenu.

un bénéficiaire donné et, là encore, il se peut que la seule solution soit de considérer les fiduciaires comme les personnes pouvant prétendre aux avantages de la convention.

Si le revenu de placement de la fiducie est imposable entre les mains d'un constituant/concédant[61], ce sont probablement les fiduciaires ou les bénéficiaires qui sont néanmoins les personnes qui pourraient avoir le droit demander la protection de la convention au titre du revenu. Les conditions d'admission aux avantages de la convention sont que le demandeur soit une personne, que la personne soit résidente d'un État contractant et que le demandeur ait le lien de propriété requis avec le revenu en question, tel que le bénéficiaire effectif dans le cas des dividendes, intérêts et redevances. Le constituant/concédant peut bien satisfaire aux deux premières conditions, mais il serait souvent difficile de faire valoir qu'il est le bénéficiaire effectif du revenu s'il ne reçoit aucun bénéfice direct du revenu[62]. Une exception majeure à cette déclaration générale concerne les conventions conclues par les États-Unis, qui comprennent généralement une disposition traitant le concédant comme la personne qui pourrait avoir droit aux avantages conventionnels dans la mesure où le concédant est imposable au titre du revenu de la fiducie[63].

6.4.4 Résidence des fiduciaires

Une deuxième série de questions se pose en rapport avec la deuxième étape de détermination du droit aux avantages de la convention, à savoir la résidence des fiduciaires aux fins conventionnelles[64]. Cette question ne se pose, bien sûr, que s'il est décidé que les fiduciaires sont les personnes appropriées pour demander les avantages d'une convention.

---

[61] Ou une autre personne qui a des pouvoirs au titre de la fiducie.

[62] Sauf si l'on comprend l'exigence de bénéficiaire effectif comme renvoyant à la personne qui est assujettie à l'impôt sur le revenu, soit l'une des significations possibles ayant été avancées.

[63] Le paragraphe 6 de l'article premier du Modèle de convention fiscale des États-Unis concernant le revenu du 15 novembre 2006 et le Modèle d'explication technique l'accompagnant.

[64] Ou une fiducie, à l'égard des pays qui jugent que les fiducies sont des personnes aux fins d'imposition.

Bien qu'il soit possible pour une fiducie d'avoir un seul fiduciaire, de nombreuses fiducies en comptent deux ou plus. Les fiduciaires d'une fiducie sont généralement acceptés comme constituant un « groupement de personnes » et sont donc susceptibles d'être une personne aux fins conventionnelles. Dans les pays qui reconnaissent le concept de fiducie, un groupement de fiduciaires est presque toujours en mesure de supporter une charge fiscale et, par conséquent, le groupement de fiduciaires est également apte à être un résident d'un État contractant aux fins conventionnelles.

La détermination de l'État duquel un groupement de fiduciaires est résident est, cependant, une question beaucoup plus difficile. La jurisprudence dans les pays de common law n'est pas cohérente en la matière. Certaines jurisprudences s'intéressent à la résidence personnelle des sociétés ou des personnes physiques qui remplissent le rôle de fiduciaire, mais un problème évident se pose avec cette approche si les fiduciaires ont leur résidence personnelle dans différents États. En outre, la pertinence de la résidence personnelle des fiduciaires n'est pas immédiatement évidente parce que les fiduciaires n'exercent pas nécessairement leurs activités fiduciaires dans leur État de résidence personnelle.

D'un point de vue politique, le choix préférable est le lieu où la direction de la fiducie est exercée. Bien que gagnant du terrain, ce point de vue est loin d'être adopté partout. Dans une affaire canadienne jugée en 2012, par exemple[65], le tribunal a jugé explicitement que, vu ses fonctions de gestion d'actifs, une fiducie s'apparentait à une société et le bon critère était le lieu où ces fonctions de gestion étaient exercées. De récentes directives de l'autorité fiscale du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord[66] mettent également l'accent sur le lieu de direction d'une fiducie.

---

[65] *St. Michael Trust Corp., en sa qualité de fiduciaire de Fundy Settlement c. Sa Majesté la Reine*, 2012 SCC 14.

[66] HMRC Trustee residence Guidance, disponible sur http://www.hmrc.gov.uk/manuals/tsemmanual/index.htm.

Bibliographie sur le bénéficiaire effectif

Note : La documentation relative au bénéficiaire effectif est si abondante qu'on ne saurait la citer toute ici. La présente bibliographie cite les ouvrages les plus importants historiquement et une sélection de documents récents sur le sujet.

Arnold, B., "Tax Treaty News", 1. More on Beneficial Ownership, 63 *Bulletin for International Taxation 5/6* (2009), p. 175 et seq.

Baker, P., "The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Possible Extension of the Beneficial Owner Concept", in Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Fourth Session: Genève, 20-24 octobre 2008 p. 4 (Conseil économique et social des Nations Unies 2008), disponible à l'adresse http://www.un.org/esa/ffd/tax/fourthsession/EC18_2008_CRP2_Add1.pdf.

Bammens, N., and De Broe, L., "Treaty Shopping and Avoidance of Abuse", Sec. 4, in: Lang, M., et al. (eds), Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics (Amsterdam: IBFD, 2010).

Bernstein, J., "Beneficial Ownership: An International Perspective", 45 Tax Notes International 12 (2007), pp. 1211-6.

De Broe, L., International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies, Doctoral Series, Vol. 14 (Amsterdam: IBFD, 2008).

Du Toit, C., "The evolution of the term 'beneficial ownership' in relation to international taxation over the past 45 years", 64 *Bulletin for International Taxation* 10 (2010), pp. 500-9.

Fraser, R., and Oliver, J.D.B., "Beneficial ownership: HMRC's draft guidance on interpretation of the Indofood decision", British Tax Review 1 (2007), pp. 39-57.

Li, J., "Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity", in: Baker, P., and Bobbett, C. (eds.), Tax Polymath: A life in international taxation (Amsterdam: IBFD, 2010), pp. 187-210.

Martín Jiménez, A., "Beneficial Ownership: Current Trends", 2 World Tax Journal 1 (2010), pp. 35-63.

Oliver, J.D.B., et al., "Beneficial Ownership", 54 Bulletin for International Fiscal Documentation 7 (2000), pp. 310-25.

Van Weeghel, S., The Improper use of Tax Treaties with particular reference to the Netherlands and the United States, in: Doernberg, R.L., et al. (series eds.), Series on International Taxation, Vol. 19 (Kluwer: London, 1998).

Walser, J., "The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties", in: "The OECD Model Convention — 1998 and beyond; the concept of beneficial ownership in tax treaties", in: *International Fiscal Association Seminar Proceedings*, Vol. 23A (The Hague: Kluwer, 2000).

Pour certains concepts nationaux de bénéficiaire effectif, voir :

André Rocha, S., "Treaty shopping and beneficial ownership under Brazil's tax treaties", 66 Bulletin for International Taxation 7 (2012), pp. 351-360.

Gouthière, B., "Beneficial ownership and treaties: a French view", 65 Bulletin for International Taxation 4/5 (2011), pp. 217-222.

Morrison, P.D., "Treasury's New Model Convention Tries to Clarify a Definitional Problem", 36 Tax Management International Journal 2 (2007), pp. 95-7.

Pijl, H., "Beneficial ownership and second tier beneficial owners in tax treaties of the Netherlands", 31 Intertax 10 (2003), pp. 353-61.

Qui, D., "The concept of 'beneficial ownership' in China's treaties – the current state of play", 67 Bulletin for International Taxation 2 (2013), pp. 98-104.

Rossi, M.Q., "An Italian perspective on the beneficial ownership concept", 45 Tax Notes international 11 (2007), pp. 1117-34.

Bibliographie sur les fiducies

Avery Jones, J.F., et al., "The Treatment of Trusts under the OECD Model Convention", 29 European Taxation 12 (1989), pp. 379-405.

Beckham, J. and Elliffe, C., "The inconvenient problem with New Zealand's foreign trust regime", 66 Bulletin for International Taxation 6 (2012), publié en ligne uniquement.

Cadesky, M., and Pease, R. (eds.), Trusts and International Tax Treaties (Haywards Heath, United Kingdom: Tottel Publishing, 2006). Ce livre comprend les chapitres suivants :

Introduction and overview of issues, M. Cadesky, p. 1-16.

Trusts in a changing environment, J. Owens, p. 17-21.

Trusts … not just for personal use anymore?, P.R. Lebreux and K.G.C. Moody, p. 22-40.

Trusts as investment platforms, G. Fuller, p. 41-45.

Taxation of trusts, G. Clarke, p. 46-51.

How various countries approach taxation of trusts, J.W. Hart, p. 52-66.

Using US trusts and other vehicles in international tax planning, G.W. Whitaker, p. 67-72.

Trusts in a UK context: taxation issues for inward and outward investment, J. Chown, p. 73-76.

The French treatment of trusts, J-M. Tirard, p. 77-85.

Taxation of trusts in Italy, G. Maisto, p. 86-107.

Trusts in the Netherlands, F. Sonneveldt, p. 108-125.

Issues concerning the OECD model treaty and trusts, R.B. Carrothers, p. 126-150.

Canadian domestic law provisions and Canadian tax treaties dealing with the income of trusts, D.A. Ward, p. 151-163.

US taxation of trusts under income tax conventions, S.H. Goldberg, p. 164-174.

The treatment of trusts under the OECD model convention, J.F. Avery Jones et al., p. 175-229.

An approach to the application of double taxation conventions to trusts, P. Baker, p. 230-234.

Danon, R., "Switzerland's direct and international taxation of private express trusts", in: Oberson, X. (ed.), Droit fiscal Suisse et international, Vol. 1 (Zurich: Schultess, 2004).

Danon, R., "Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention; the Possible Impact of the OECD Partnership Report", 32 Intertax 5 (2004), pp. 210-22.

Danon, R., Chenaux, J-L. And Tissot, N., (eds.), "Taxation of trusts in civil law jurisdictions: 2nd Symposium of International Tax Law", in: Centre de droit commercial, fiscal et de l'innovation 4 (Zürich: Schulthess, 2010). Ce livre comprend les chapitres suivants :

The Hague Trusts Convention and selected questions in Swiss private international law, F. Guillaume, pp. 1-27.

Taxation of trusts in common law jurisdictions, J. Wheeler, pp. 29-53.

Taxation of trusts in Austria, K. Kubik, pp. 55-82.

Taxation of trusts in Belgium, J. Malherbe, pp. 83-109.

Taxation of trusts in France, J-M. Tirard, pp. 111-127.

Taxation of trusts in Germany, C. von Oertzen and R. Pinkernell, pp. 129-151.

Taxation of trusts in Italy, G. Maisto, pp. 153-186.

Taxation of trusts in Liechtenstein, H. Frommelt and M. Felder, pp. 187-221.

Taxation of trusts in the Netherlands, X. Auerbach, pp. 223-254.

Taxation of trusts in Switzerland, J-B. Eckert, pp. 255-288.

Lyons, T.J. and Kosters, B. (eds.), Wheeler, J., (founding ed.), Trusts, IBFD database. Cette base de données contient une description détaillée de l'imposition des fiducies dans les pays suivants : Argentine, Australie, Belgique, Canada, France, Allemagne, Hong Kong, Inde, Irlande, île de Man, Israël, Italie, Japon, Liechtenstein, Malte, Nouvelle-Zélande, Norvège, Singapour, Afrique du Sud, Suède, Suisse, Royaume-Uni et États-Unis.

Chapitre III

Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère

Peter A. Harris*

Les règles normatives des conventions fiscales en matière d'imposition des revenus de source étrangère dans le pays de résidence sont plus limitées que celles s'appliquant pour restreindre les droits d'imposition du pays de source. Ceci en dépit du fait que les buts reconnus des conventions fiscales (éliminer la double imposition et prévenir la fraude fiscale) revêtent la même pertinence pour les pays de source et de résidence. Le défaut relatif de règles normatives a un effet majeur sur la manière dont l'imposition des revenus de source étrangère est administrée dans les pays de résidence, impliquant une forte dépendance vis-à-vis des règles fiscales nationales.

Le premier point abordé par le présent chapitre est la manière dont les conventions fiscales peuvent avoir un effet sur l'administration de l'imposition dans le pays de résidence. L'effet principal est l'obligation d'éliminer la double imposition des revenus tirés par les résidents de source étrangère, et certaines dispositions des conventions fiscales peuvent être pertinentes à cet égard. Souvent, ce qui est moins évident, c'est la manière subtile dont les conventions fiscales interagissent avec les règles anti-abus, que ces dernières soient de nature générale ou spécifique. Après avoir identifié les dispositions pertinentes des conventions fiscales et leur champ d'application potentiel, le chapitre examine ensuite, successivement, la mécanique administrative de ces deux questions, à savoir l'élimination de la double imposition et l'application des règles anti-abus aux revenus de source étrangère. La dernière section se penche sur l'effet de tirer un revenu de source étrangère sur les questions générales d'administration fiscale, en mettant l'accent sur la collecte de renseignements, la preuve pour étayer le revenu étranger et l'impôt payé à étranger et les délais.

* Faculté de droit, Université de Cambridge, Royaume-Uni

1. Effet des conventions fiscales et élimination de la double imposition

Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (Modèle de convention des Nations Unies)[1] et le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[2] (Modèle de convention de l'OCDE) reconnaissent les deux principaux objectives des conventions fiscales que sont l'élimination de la double imposition et la prévention de la fraude fiscale[3]. Ces deux objectives des conventions fiscales sont importants pour l'imposition des revenus tirés par des résidents de source étrangère. Pour découvrir la manière dont ces objectives peuvent avoir un effet sur cette imposition, il faut comprendre qui sont considérés comme des résidents et à quel moment le revenu est considéré comme provenant d'une source étrangère. Le premier point est crucial dans l'application des conventions fiscales. En règle générale, les conventions fiscales ne s'appliquent qu'aux « personnes » (telles que définies) qui sont « résidentes » d'un État contractant (article premier)[4].

---

[1] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York : Nations Unies, 2011).

[2] Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

[3] Le Modèle de convention de l'OCDE, Titre de la convention, note de bas de page 1, et le Modèle de convention des Nations Unies, Titre de la convention, note de bas de page 1. Voir aussi, par exemple, les paragraphes 3 et 16 de l'Introduction au Modèle de convention de l'OCDE ; le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies. Toutefois, le paragraphe 3 de l'Introduction du Modèle de convention de l'OCDE suggère toujours que « le principal objet du modèle de l'OCDE » est de régler « les problèmes qui se posent dans le domaine de la double imposition juridique internationale ».

[4] Sauf indication contraire, les références aux articles dans le présent chapitre renvoient aux articles des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

Cette application, le droit aux avantages des conventions et la définition de « résident » (article 4) sont abordés dans un autre chapitre[5] et ne sont pas examinés ici.

1.1 La source des revenus doit être déterminée par des principes généraux

Les conventions fiscales ne contiennent généralement pas beaucoup de règles explicites relatives à la source des revenus. En revanche, elles accordent des droits d'imposition à certains pays sur les bases précisées dans les différents articles de la convention fiscale et, en particulier, les règles distributives des articles 6 à 21. Dans la plupart des cas, mais pas tous, il est fait référence à un droit d'imposition explicite du pays de résidence.

Ces règles distributives des conventions fiscales accordent également des droits d'imposition à l'État contractant qui n'est pas le pays de résidence, dénommé aux fins du présent chapitre « pays de source ». Il est peut-être exact de dire que lorsqu'une convention accorde au pays de source le droit d'imposer, la source du revenu est située dans ce pays. Par contre, il n'est pas exact de dire que le droit qu'a un pays de source d'imposer en vertu des conventions fiscales représente un ensemble complet de règles pour déterminer la source du revenu. En accord avec l'objet des conventions fiscales quant à l'élimination de la double imposition et en tant que mécanisme de répartition des droits d'imposition entre les pays, les conventions fiscales limitent les droits des pays de source d'imposer les revenus qui peuvent, selon les principes généraux, être considérés comme provenant de ce pays. Il y a donc de nombreuses circonstances où les revenus peuvent être considérés comme ayant une source dans un pays donné, mais ce pays ne se voit pas accorder un droit d'imposition en vertu des conventions fiscales.

C'est pourquoi, aux fins du présent chapitre, par « revenus de source étrangère » à l'égard d'un pays, on entend les revenus qui, selon les principes généraux, n'ont pas de source dans ce pays. Les revenus de source étrangère incluent, sans s'y limiter, les revenus qui sont

[5] Voir le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

imposables en vertu d'une convention par une partie à la convention sur une base autre que la résidence de la personne qui tire ces revenus. En outre, les « revenus de source étrangère » peuvent être, selon les principes généraux, considérés comme ayant leur source dans une partie à la convention ou dans un pays tiers. Dans ce dernier cas, ils sont appelés « revenus de pays tiers ». Cette analyse ne vise pas à suggérer qu'il y a un consensus sur la façon de déterminer la source conformément aux principes généraux, mais cela n'est pas réglementé par les conventions fiscales. Cela doit, cependant, être réglementé par le droit interne, ce que nous verrons plus loin.

1.2 Les conventions fiscales ne limitent pas la portée du droit dont jouit un pays de résidence d'imposer les revenus étrangers

Alors que les conventions fiscales limitent les droits d'imposition du pays de source, une question plus difficile est de savoir si les dispositions distributives des conventions fiscales représentent une restriction sur le droit d'un pays de résidence d'imposer. Le point de vue privilégié semble être que les règles distributives aux articles 6 à 21 ne visent à limiter directement les droits d'imposition dont jouit le pays de résidence[6], même si, comme souligné ci-dessous, cela peut se produire indirectement et en particulier en vertu d'autres dispositions des conventions fiscales. Il semble que toute référence aux droits d'imposition dont jouit le pays de résidence dans les règles distributives des conventions fiscales est souvent utilisée comme une méthode pour limiter les droits d'imposition du pays de source. C'est notamment le cas lorsque les règles distributives prévoient que certains revenus « ne sont imposables que » dans le pays de résidence, avec des exceptions spécifiques pour lesquelles le pays de source se voit accorder un droit à imposer[7].

---

[6] L'article 19 (Fonction publique) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE est une exception. Cette disposition vise à limiter directement les droits d'imposition du pays de résidence.

[7] Par exemple, c'est l'approche à l'article 7 (Bénéfices des entreprises), à l'article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne, bien qu'en utilisant un critère indirect pour la détermination de la résidence), à l'article 12 (Redevances, Modèle de convention de l'OCDE, mais pas le Modèle de convention des Nations Unies), à l'article 13 (Gains en capital), à l'article 14 (Professions

Un aspect moins clair est de savoir si la référence aux droits d'imposition du pays de résidence dans les cas de l'article 10 (Dividendes), de l'article 11 (Intérêts) et de l'article 12 (Redevances, Modèle de convention des Nations Unies uniquement) peut être simplement considérée comme un mécanisme de limitation des droits d'imposition du pays de source. Ces dispositions stipulent que le pays de résidence « peut »* imposer et poursuivent en renvoyant de manière symétrique aux situations où le pays de source « peut également »* imposer. Une difficulté se pose dans la détermination de la portée de ces dispositions parce qu'elles ne renvoient qu'aux dividendes, intérêts ou redevances « payés » par un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant[8]. Il est généralement admis que ces règles ne limitent pas le droit d'un pays de résidence d'imposer les dividendes, intérêts et redevances, soit quand ils sont payés ou dans d'autres circonstances, par exemple, quand ils sont courus ou les paiements de ce types sont réputés effectués. En revanche, il est généralement (mais pas toujours) admis que ces règles limitent les droits d'imposition du pays de source, c'est-à-dire que le pays de source ne peut imposer que lorsque ces éléments sont « payés ».

Une partie du problème est que la portée des articles 10, 11 et 12 n'est pas précisée. Si la référence à « payés » et le « débiteur » étant un résident d'un État contractant détermine la portée des dispositions,

---

indépendantes, Modèle de convention des Nations Unies), à l'article 15 (Professions dépendantes), à l'article 18 (Pensions et prestations de sécurité sociale), à l'article 19 (Fonction publique) et à l'article 21 (Autres revenus). L'analyse de l'article 20 (Étudiants), qui spécifie un État contractant dans lequel certains revenus « ne sont pas imposables », est plus complexe. Voir également le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

* NdT : La forme conditionnelle est employée uniquement dans la version anglaise.

[8] Les articles 11 (5) (des Modèles de convention des Nations Unies et l'OCDE) et 12 (5) (du Modèle de convention des Nations Unies seulement) étendent la portée des articles sur les intérêts et redevances aux intérêts et redevances « supportés » par un établissement stable ou une base fixe (Modèle de convention des Nations Unies seulement) dans un État contractant et « payés » à un résident de l'autre État contractant. Dans ces règles étendues relatives à la source, la résidence du « débiteur » n'a pas d'importance.

alors ces dispositions ne traiteraient pas des autres montants pouvant être décrits comme des dividendes, intérêts ou redevances. Ces autres montants relèveraient alors de l'article 21 (Autres revenus) ou, peut-être, de l'article 13 (Gains en capital). Au titre du Modèle de convention de l'OCDE, cela voudrait dire qu'en règle générale, les revenus ne seraient « imposables que » dans le pays de résidence. Par contre, si les revenus relèvent de l'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies, le pays de source (pays d'où le revenu « provient ») se voit accordé un droit d'imposition illimité [9]. Dans tous les cas, le point de vue privilégié est que les articles 10, 11 et 12 ne limitent pas le droit d'imposition dont jouit un pays de résidence.

Cela semble être également le cas pour d'autres règles distributives qui ne font pas référence au droit d'imposition d'un pays de résidence. L'article 6 (Revenus immobiliers), l'article 16 (Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau) et l'article 17 (Artistes du spectacle et athlètes) n'accordent aucun droit explicite d'imposition aux pays de résidence. Cependant, ils n'imposent aucune limitation sur le droit d'imposition dont jouissent les pays de résidence et il est admis que le droit inhérent du pays de résidence d'imposer les revenus visés par ces articles n'est pas affecté. En effet, l'obligation qui incombe au pays de résidence d'éliminer la double imposition (article 23) suppose que le pays de résidence jouit du droit d'imposer tout revenu qui est imposable par le pays de source. Les règles distributives des conventions fiscales n'obligent pas un pays de source à imposer même si ce dernier jouit d'un droit d'imposition illimité. De même, de telles règles n'exigent pas qu'un pays de résidence prélève un impôt sur le revenu de source étrangère de ses résidents. Le principe général selon lequel les conventions fiscales ne prévoient pas l'imposition de taxes s'applique également aux pays de résidence au même titre qu'aux pays de source.

1.3 Limitations de la convention fiscale sur la manière d'imposition par le pays de résidence

Les conventions fiscales ne peuvent pas empêcher un pays de résidence d'imposer les revenus de source étrangère de ses résidents, mais

[9] En vertu de l'article 21 (3) du Modèle de convention des Nations Unies. Ce droit d'imposition illimité peut être opposé au droit d'imposition limité du pays de source en vertu des articles 10, 11 et 12.

elles imposent d'autres obligations quant à la manière d'imposition applicable à ces revenus. Les conventions fiscales contiennent de nombreuses règles qui concernent la manière dont les pays de source calculent le revenu et le taux d'imposition qu'ils peuvent appliquer au revenu. Ce n'est pas le cas pour les pays de résidence, où peu de règles se rapportent à la manière dont le revenu de source étrangère devrait être calculé et au taux d'imposition qui peut être appliqué au titre de ce revenu. Après l'examen de ces règles, l'attention est portée sur la principale obligation des conventions fiscales imposée aux pays de résidence — l'obligation d'éliminer la double imposition.

1.3.1 Non-discrimination

Les règles de non-discrimination dans les conventions fiscales (article 24) contiennent des limitations importantes (mais non exhaustives) sur les droits d'imposition des États contractants. Ces règles s'adressent, peut-être, principalement aux pays de source ou aux pays accueillant des investissements étrangers, mais elles peuvent dans certains cas s'appliquer aux pays de résidence. En particulier, si le résident en question est un ressortissant de l'autre État contractant, le pays de résidence ne peut pas soumettre cette personne à une imposition plus lourde que celle à laquelle il soumet ses propres ressortissants qui sont également résidents[10]. De même, un pays de résidence ne peut pas soumettre une entité résidente exerçant une activité d'entreprise à une imposition plus lourde du fait que l'entité est détenue ou contrôlée par des résidents de l'autre État contractant[11]. Certes cette disposition est très utile lorsque le revenu est généré dans le pays de résidence, mais elle peut aussi s'appliquer à l'imposition des revenus de source étrangère (y compris les revenus de pays tiers) et, en particulier, l'application de l'allègement unilatéral à l'égard de l'impôt étranger (abordée ci-dessous).

En revanche, l'article 24 (4) empêche un pays de résidence de refuser à un résident une déduction au titre des « intérêts, redevances et autres dépenses » payés à un résident de l'autre État contractant lorsqu'une déduction est disponible au titre des montants payés à un

[10]Article 24 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

[11]Article 24 (5) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

résident du pays de résidence. Cette règle ne vise pas le calcul du revenu de source étrangère, mais peut s'appliquer dans ce contexte. Elle ne s'applique qu'à la déductibilité des montants et ne s'applique donc pas aux taux d'imposition ou aux allègements fiscaux tels les crédits d'impôt.

Ces dispositions préviennent la discrimination en matière d'imposition des revenus de source étrangère fondée sur la nationalité, la propriété, le contrôle ou le récipiendaire du paiement, mais ne préviennent pas la discrimination en matière d'imposition des revenus de source étrangère en tant que telle. Ainsi, par exemple, à condition que ces règles ne s'appliquent pas, un pays de résidence est libre de prélever plus d'impôts sur des revenus de source étrangères que sur des revenus équivalents de source nationale, que ce soit en raison des taux d'imposition ou de la disponibilité de déductions ou d'allègements. Les conventions fiscales ne traitent tout simplement pas de ce type de discrimination. De même, les conventions fiscales n'empêchent pas expressément plus ou moins d'imposition par un pays de résidence des revenus tirés par ses résidents de certains pays étrangers (y compris les parties à la convention fiscale) par rapport aux revenus tirés d'autres pays étrangers (pas d'exigence de la nation la plus favorisée)[12].

1.3.2 Ajustements corrélatifs

L'imposition par le pays de résidence peut également être affectée par l'obligation de procéder aux ajustements corrélatifs prévus dans les conventions fiscales. Cela se produit lorsque l'autre État contractant procède à un ajustement des prix de transfert (ajustement primaire) conformément à l'article 9 (1) (Entreprises associées) ou à l'attribution spécifique de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7 (2). L'article 7 (3) (Modèle de convention de l'OCDE seulement) et l'article 9 (2) peuvent exiger du pays de résidence d'ajuster l'imposition de

[12] Dans ce contexte, le traitement de la nation la plus favorisée exigerait du pays de résidence de ne pas imposer les revenus tirés d'un pays étranger donné moins favorablement que les revenus tirés de tout autre pays étranger. Par ailleurs, le traitement national dans ce contexte exigerait que les revenus tirés d'un pays étranger donné ne soient pas imposés moins favorablement que les revenus tirés du pays de résidence lui-même.

l'entreprise associée ou de l'entreprise résidente de ce pays qui possède l'établissement stable afin d'éviter la double imposition[13]. Du point de vue conceptuel, les règles d'ajustement corrélatif visent principalement à l'attribution de la source du revenu entre les pays. Cependant, elles ne sont pas limitées à cet égard. En effet, elles peuvent dans un cas approprié être appliquées à l'égard de l'imposition par le pays de résidence des revenus de source étrangère.

1.3.3 Élimination de la double imposition

La principale manière dont l'imposition des revenus de source étrangère par le pays de résidence est affectée par les conventions fiscales est l'obligation d'éliminer la double imposition des revenus qui ont déjà été imposés dans le pays de source (article 23). Il y a deux variantes de l'article 23 — la méthode de l'exemption (article 23 A) et la méthode de l'imputation (article 23 B). Les détails de la manière dont ces dispositions doivent être administrées dans le pays de résidence sont examinés ci-dessous. Il importe d'abord d'identifier certaines limitations quant à la portée de l'obligation à l'article 23, puis d'examiner comment les pays répondent à ces limitations.

L'article 23 (que ce soit l'article 23 A ou 23 B) oblige le pays de résidence à éliminer la double imposition des revenus d'un résident qui « conformément à » la convention fiscale « sont imposables » dans l'autre État contractant. Dans ce contexte, il importe peu de savoir que les revenus peuvent être correctement décrits comme ayant leur source dans l'autre État contractant. La question est tout simplement de savoir si selon les règles distributives de la convention fiscale, l'autre État contractant a oui ou non le droit d'imposer. L'OCDE (mais pas les Nations Unies) confirme qu'il appartient à l'autre État contractant appliquant la convention fiscale à sa propre loi de déterminer s'il a oui ou non le droit d'imposer[14]. Le droit d'imposer (et donc l'obligation

---

[13] Certains pays estiment que la procédure amiable (examinée plus bas dans la section 4.3) peut produire un résultat similaire ; par exemple, voir le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

[14] Paragraphes 32.1-32.4 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE. Voir aussi la discussion dans Peter A. Harris and

qu'a le pays de résidence d'accorder un allègement) n'est pas déterminé en vérifiant si l'autre État contractant aurait le droit d'imposer si la loi du pays de résidence était appliqué. Par conséquent, si l'administration fiscale du pays de résidence entend mettre en doute le droit d'imposer exercé par le pays de source (et donc l'obligation qu'a le pays de résidence d'accorder un allègement), elle doit se lancer dans l'exercice difficile d'appliquer la convention fiscale à la loi d'un pays étranger, c'est-à-dire la loi du pays de source. Cela ne veut pas dire qu'un pays de résidence doit être d'accord avec le pays de source à l'égard des faits d'un cas particulier ou quant à savoir si une convention est correctement appliquée[15].

Cette approche à l'article 23 montre que l'élimination de la double imposition par un pays de résidence en vertu d'une convention fiscale est souvent plus étroite, et peut être beaucoup plus étroite, qu'en vertu des règles d'allègement unilatéral[16]. Premièrement, lorsque le pays de source n'a pas le droit d'imposer en vertu d'une convention fiscale, le pays de résidence a le plein droit d'imposer (auquel cas l'allègement de la double imposition est, de fait, accordé par le pays de source). Deuxièmement, l'obligation d'accorder un allègement ne concerne que les impôts du pays de source visés par la convention. Ils sont décrits à l'article 2 et dans les Modèles de convention s'étendent aux « impôts de nature analogue » à ceux qui y sont mentionnés. Tous les impôts qui ne sont pas de nature analogue et, lorsque cette généralisation n'est pas prévue dans une convention, les impôts qui ne sont pas mentionnés dans la convention ne sont pas concernés par l'obligation qu'a le pays de résidence d'éliminer la double imposition. Troisièmement, il est courant que les conventions fiscales ne couvrent que les impôts prélevés par les États contractants et parfois cela ne s'étend pas aux impôts

David Oliver, *International Commercial Tax* (Cambridge: Cambridge University Press, 2010), pp. 277-8.

[15] Voir le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

[16] La plupart des principaux pays exportateurs de capitaux accordent une certaine forme d'allègement unilatéral de l'impôt étranger. En règle générale, cela signifie qu'un pays accordera une imputation ou une exemption de l'impôt étranger au titre des revenus de source étrangère de ses résidents, qu'une convention soit ou non en place et, dans la plupart des cas, que le pays de la source accorde ou non un allègement réciproque.

sur le revenu prélevés par les niveaux inférieurs de gouvernement, en particulier lorsque le pays de source est un pays fédéral[17].

Enfin, l'article 23 ne couvre que la double imposition juridique (imposition d'une même personne au titre du même revenu) et pas la double imposition économique (imposition de différentes personnes au titre du même revenu)[18]. Le principal exemple de double imposition économique est l'imposition d'une société sur ses bénéfices quand ils sont générés et l'imposition des distributions de ces bénéfices entre les mains des actionnaires de la société sans allègement pour un impôt à l'égard de l'autre. Par exemple, lorsqu'une filiale étrangère distribue un dividende à une société mère locale, les conventions fiscales supposent que le pays de source ou d'accueil imposera les bénéfices de la filiale et procèdera au moins à une retenue d'impôt limitée à la source sur les distributions à la société mère. En outre, les conventions fiscales supposent que le pays de résidence de la société mère imposera la distribution intégralement et n'éliminera que la double imposition juridique en accordant un crédit d'impôt étranger pour toute retenue à la source. Si les pays exportateurs de capitaux adoptaient cette approche, cela imposerait une importante barrière à l'investissement direct transfrontalier et inciterait tout investissement à se structurer de manière à éroder la base d'imposition du pays de source/d'accueil de la filiale, par exemple, en veillant à ce que des paiements déductibles soient effectués à la société mère plutôt que le versement de dividendes non déductibles[19].

Au passage, il convient de noter que les modèles de convention fiscale prévoient l'élimination de certaines formes de double imposition économique, mais pas à l'article 23. En particulier, lorsqu'un État

[17] L'article 2 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE couvre les impôts prélevés par « un État contractant, ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales », mais cette prescription n'est pas toujours suivie dans la pratique.

[18] Par exemple, voir les paragraphes 1 et 2 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduits au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

[19] Voir les paragraphes 49-52 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduits au paragraphe 16 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

contractant (par exemple, le pays de source) procède à un ajustement des prix de transfert en vertu de l'article 9 (1) à l'égard d'une partie à une transaction, l'imposition intégrale par l'autre État contractant de l'autre partie à la transaction peut donner lieu à une forme de double imposition économique. Une forme similaire de double imposition peut survenir dans le contexte d'un ajustement à l'attribution des bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7 (2). Dans ce contexte, l'obligation qui incombe à l'autre État contractant de procéder à un ajustement corrélatif aux bénéfices de l'autre partie en vertu de l'article 9 (2) (ou, dans le contexte d'un établissement stable, l'article 7 (3) du Modèle de convention de l'OCDE seulement) peut être considérée comme une forme d'allègement de la double imposition. De plus, l'article 25 (3) stipule que les autorités compétentes des États contractants peuvent se concerter pour éliminer une double imposition qui n'est pas visée par la convention fiscale. Il n'existe aucune obligation de parvenir à un accord à cet égard et dans la pratique, cette disposition est rarement utilisée et n'est pas utilisée comme un mécanisme général pour assurer l'allègement de la double imposition économique des bénéfices des sociétés.

Ces limitations quant au champ d'application de l'article 23 signifient que, souvent, il n'est pas strictement respecté dans les conventions fiscales. Dans la grande majorité des conventions fiscales, les règles distributives s'appliquent également aux deux États contractants. Ce n'est pas le cas pour l'article 23. Il est pratique courante que les conventions fiscales divisent l'article 23 en une partie prévoyant l'élimination de la double imposition par un État contractant et une autre partie prévoyant l'élimination de la double imposition par l'autre État contractant[20]. Ce faisant, de nombreux pays prévoiront aussi un allègement de la double imposition économique des bénéfices des sociétés dans le cas où une filiale dans l'autre État contractant distribue un dividende à une société mère résidente du pays en question. En revanche, il est rare (et de plus en plus) que les conventions fiscales prévoient un allègement de la double imposition économique des bénéfices des sociétés perçus par les actionnaires à l'égard de leurs investissements de portefeuille (par exemple, les

[20] Voir le paragraphe 30 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

actionnaires individuels et les sociétés actionnaires non substantielles) par l'intermédiaire d'une société. Tout allègement de la sorte pour les actionnaires de portefeuille est généralement prévu unilatéralement dans le droit interne du pays de résidence.

Comme mentionné, l'obligation d'accorder l'allègement prévu dans la convention fiscale pour l'élimination de la double imposition juridique dépend généralement selon que le pays de source a ou non le droit d'imposer lorsqu'il applique la convention fiscale à la législation fiscale de son pays. Le plus souvent, les dispositions conventionnelles pour l'allègement de la double imposition économique (quand elles existent) ne suivent pas cette approche. Par exemple, l'application de ces dispositions ne dépend pas de savoir si la distribution en question relève ou non de la définition de « dividende » à l'article 10, tel qu'appliqué par le pays de source. En accordant un allégement de la double imposition économique, il y a souvent une référence distincte à « dividende » dans l'article sur l'élimination de la double imposition, qui ne tire pas sa signification de l'article 10. Au contraire, la signification de toute référence à « dividende » dans l'article sur l'élimination de la double imposition (en l'absence d'une définition explicite) sera déterminée par le pays de résidence lorsqu'il applique la convention fiscale à sa propre loi, et l'article 3 (2) de la convention peut être pertinent à cet égard.

Une autre limitation générale de l'application de l'article 23 qu'on trouve dans les Modèles de convention fiscale est qu'il est relativement bref et ne s'étend donc pas sur de nombreux détails qui sont souvent nécessaires dans l'application de la disposition dans la pratique. D'autres dispositions des conventions fiscales qui souffrent de brièveté sont souvent complétées par des commentaires détaillés ou des directives, mais ce n'est pas le cas pour l'article 23. Par conséquent, les pays de résidence ont souvent besoin d'établir des règles nationales (réglementaires ou autres) détaillant la manière dont la double imposition doit être éliminée en vertu de ses conventions fiscales[21]. C'est pourquoi il est courant que la partie de l'article sur l'élimination de la double imposition qui s'applique à un État contractant renvoie aux dispositions du droit interne de cet État qui éliminent la double

[21] Voir les paragraphes 38 et 60 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduits au paragraphe 16 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

imposition. Ces règles de droit interne peuvent ne s'appliquer qu'aux conventions fiscales, mais le plus souvent elles forment le fondement de l'allégement unilatéral de l'impôt étranger accordé par ce pays, une question examinée ci-dessous.

1.4 Allègement unilatéral de la double imposition des revenus de source étrangère

La grande majorité des pays développés et de nombreux pays en développement prévoient de façon unilatérale dans leur droit interne un allégement de la double imposition des revenus de source étrangère des résidents. L'allègement unilatéral réduit souvent (mais pas toujours) l'effet et la portée de l'obligation de prévoir l'élimination de la double imposition dans les conventions fiscales. Ceci peut se produire pour un certain nombre de raisons. Premièrement, comme mentionné, l'article relatif à l'élimination de la double imposition dans de nombreuses conventions fiscales renvoie aux règles du droit interne qui le limitent. Deuxièmement, il y a des cas où l'allégement de la double imposition des revenus de source étrangère consenti unilatéralement est plus généreux que l'allègement consenti en vertu d'une convention fiscale ; dans ce cas, le contribuable a en général le droit de réclamer l'allègement unilatéral. Cela se produit en particulier lorsque les conventions fiscales d'un pays incluent la méthode du crédit d'impôt étranger et le pays, plus tard, met en œuvre unilatéralement la méthode de l'exemption. Troisièmement, la portée de l'allégement unilatéral peut être plus large que celle prévue par les conventions fiscales. Par exemple, lorsque l'allègement unilatéral inclut un allègement de la double imposition économique des bénéfices des sociétés, mais les conventions fiscales ne prévoit pas un tel allègement ou lorsque l'allègement unilatéral s'étend aux impôts qui ne sont pas visés par les conventions fiscales (ex. les impôts sur les bénéfices excédentaires ou les impôts sur les revenus de l'État ou d'une administration locale, s'ils ne sont pas visés par une convention).

Les règles de l'allègement unilatéral à l'égard des revenus de sources étrangères sont considérablement différentes quant à leurs caractéristiques structurelles par rapport aux règles des conventions fiscales. En particulier, elles ne sont pas limitées par la référence à une convention ; c'est plutôt le droit interne du pays de résidence qui gouvernera tous les aspects de la portée de l'allègement. Ainsi, dans

l'application de règles unilatérales un pays de résidence doit-il identifier les revenus de source étrangère pour lesquels un allégement est disponible et comment ces revenus sont calculés (y compris la répartition des dépenses). Ceci à la différence des conventions fiscales, où (comme mentionné plus haut) c'est le droit d'imposer dont jouit le pays de source qui détermine l'obligation du pays de résidence de consentir un allègement. Les règles unilatérales doivent déterminer quand les impôts étrangers sont suffisamment similaires aux impôts nationaux pour ouvrir droit à un allègement. Cette question peut s'avérer difficile. En revanche, souvent, les conventions fiscales identifient clairement les impôts devant être imputés (bien que la clarté puisse s'estomper si l'exigence des « impôts de nature analogue » est engagée). Les règles unilatérales prévoient également un lien entre l'impôt étranger et le revenu étranger en vue de bénéficier d'un allégement, par exemple, le revenu étranger doit (selon les règles du pays de résidence) avoir une source dans la juridiction étrangère qui prélève l'impôt étranger.

2. Administration des mécanismes d'élimination de la double imposition

Pour administrer les mécanismes d'élimination de la double imposition efficacement, il faut comprendre les raisons acceptées d'un tel allègement. Il est largement admis que l'obligation qui incombe au pays de résidence d'éliminer la double imposition des revenus de source étrangère est en accord avec le principe qui veut que le pays de source a le premier droit d'imposer (principe du droit du pays de source). Ce principe suggère que si un pays de source exerce un droit légitime d'imposer, le pays de résidence ne devrait pas imposer d'une manière qui donnerait lieu à une double imposition. L'allègement de la double imposition des revenus transfrontaliers est en accord avec une vision globale de répartition efficace des ressources. Comme l'article 23 l'illustre, les principales méthodes d'élimination de la double imposition sont les méthodes de l'exemption et de l'imputation[22].

L'analyse qui suit porte sur les principales caractéristiques en matière d'administration, d'abord, la méthode de l'exemption pour

[22] Il est possible, du point de vue conceptuel, qu'un pays de résidence réduise le taux de l'impôt sur le revenu de source étrangère, mais cela est rare.

l'élimination de la double imposition et, ensuite, la méthode de l'imputation. Chacune de ces méthodes soulève des questions sur la façon dont devraient être réparties les dépenses entre les revenu de source étrangère en question et les autres revenus de la personne qui tire les revenus (qu'il s'agisse des revenus de source nationale ou d'autres revenus de source étrangère). La répartition des dépenses peut avoir des conséquences considérables sur le quantum de l'allègement disponible. Pourtant, elle n'est soumise qu'à quelques règles, s'il en est, dans les conventions fiscales. C'est la troisième question examinée ci-dessous. Enfin, l'attention est portée sur les mécanismes d'élimination de la double imposition économique des bénéfices des sociétés sur la distribution, c'est-à-dire l'imposition des dividendes de source étrangère, que l'allégement soit consenti de manière unilatérale ou en vertu d'une convention fiscale.

2.1 Méthode de l'exemption

La méthode de l'exemption est simple du point de vue conceptuel. Elle suggère que si les revenus ont été imposés de manière appropriée dans le pays de source, le pays de résidence devrait éliminer le risque de double imposition en exemptant d'impôts ces revenus de source étrangère. Les mécanismes d'administration d'un système d'exemption ne sont pas si simples, surtout si le pays de résidence veut s'assurer que le système n'est pas ouvert aux abus. Lorsqu'il n'y a pas d'imposition dans le pays de source, si le pays de résidence accorde une exemption au titre des revenus de source étrangère, ça voudra dire que les revenus ne sont pas du tout imposés. Cela peut fausser la bonne répartition des ressources et aller à l'encontre des raisons qu'a le pays de résidence de fournir un allègement.

C'est pourquoi, les conventions fiscales limitent généralement la méthode de l'exemption aux revenus qui peuvent être pleinement imposables dans le pays de source, tels les revenus fonciers et les revenus tirés d'entreprises (établissement stable), de professions libérales et d'emploi. Toutefois, l'article 23 A (1) n'exige pas que le pays de source impose réellement. Le fait que le pays de source « peut » imposer est suffisant pour obliger le pays de résidence à exempter d'impôts les revenus de source étrangère. Cela peut être particulièrement problématique lorsque le pays de résidence a évalué (parfois à tort, car il fait référence à sa propre

législation fiscale) que le pays de source peut imposer, mais le pays de source n'est pas d'accord ou n'impose pas de façon délibéré. Un bon exemple est le cas où les pays de source et de résidence ne s'accordent pas sur la portée de ce qu'est et ce que n'est pas un établissement stable (donnant lieu à un plein droit d'imposition du pays de source en vertu de l'article 7)[23]. La situation peut aussi être compliquée si le pays de résidence consent unilatéralement une exemption et la portée de cette exemption est plus large que le droit du pays de source d'imposer en vertu d'une convention fiscale avec le pays de résidence.

De ce fait, certains pays dans leurs conventions fiscales, et unilatéralement, exigent que le pays de source soumette effectivement les revenus à l'impôt avant de pouvoir bénéficier de l'exemption du pays de résidence[24]. Les clauses de soumission à l'impôt, qui pourraient constituer une importante limitation de l'octroi d'une exemption, soulèvent des questions administratives complexes sur ce qu'est précisément la soumission par le pays de source des revenus de source étrangère à l'impôt. Il peut y avoir des questions quant à savoir quel type d'impôt étranger est admissible, si le quantum de l'impôt étranger est pertinent et si le contribuable peut choisir de payer l'impôt pour être admis au bénéfice de l'exemption dans le pays de résidence.

Conformément à l'objectif d'une pleine imposition des revenus, la méthode de l'exemption en vertu des conventions fiscales ne s'applique pas en général aux revenus qui ne sont imposables que partiellement par le pays de source. C'est particulièrement le cas lorsque des paiements tels les dividendes, intérêts et redevances et même les honoraires peuvent être soumis à une retenue d'impôt limitée dans le pays de source. Dans ces cas, les conventions fiscales passent généralement à la méthode du crédit d'impôt étranger, un changement qui est reconnu à l'article 23 A (2).

Même lorsqu'une exemption est disponible, de nombreuses raisons font que le pays de résidence est susceptible d'exiger du

[23] Pour une réponse à ce type de problème, voir le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

[24] Voir le paragraphe 35 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

contribuable de déclarer les revenus étrangers exemptés dans sa déclaration d'impôt annuelle. Une des raisons est simplement de vérifier que les revenus étrangers ont été bien calculés (y compris la bonne répartition des dépenses) et l'exemption correctement réclamée. Si une clause de soumission à l'impôt s'applique, le contribuable peut être tenu de fournir la preuve du paiement de l'impôt étranger. La déclaration des revenus de source étrangère peut être nécessaire pour d'autres raisons, en particulier lorsque le fait de tirer des revenus de source étrangère exemptés a une incidence sur l'imposition d'autres revenus ou sur la disponibilité de certaines prestations gouvernementales telles que les paiements de sécurité sociale.

Un certain nombre de pays adoptent l'exemption progressive et l'application de cette variation de la méthode de l'exemption est reconnue par l'article 23 A (3). L'exemption progressive n'est pertinente que lorsque le contribuable est soumis à l'impôt progressif. En d'autres termes, les revenus de source étrangère exemptés peuvent occuper des tranches d'imposition inférieures et pousser les autres revenus (de source nationale ou étrangère) vers des tranches d'imposition supérieures. Il existe différentes façons d'appliquer l'exemption progressive dont les détails sont généralement fournis par le droit interne du pays de résidence. La totalité des revenus de source étrangère exemptés peut occuper les tranches d'imposition inférieures ou peut-être seulement la proportion des revenus de source étrangère exemptés par rapport au revenu total du contribuable.

Encadré 1

Exemption progressive des revenus étrangers

Un résident tire un revenu de source étrangère de 100 et un revenu de source nationale de 100. Le revenu de source étrangère est imposé dans le pays de source au taux de 30 %. Le pays de résidence élimine la double imposition sous la forme d'une exemption progressive où le revenu de source étrangère forme la tranche de revenu la moins imposée. Le pays de résidence impose aux taux progressifs de 20 % pour la première tranche de 100 et 40 % pour le reste du revenu.

Revenu de source étrangère	100
Impôt à la source à 30 %	30

Revenu net d'impôt étranger	70
Exemption par le pays de résidence	-

Rendement net	70
Revenu national	100
Impôt national	
20 % la première tranche de 100 (étranger)	-
40 % le reste (national)	40

Rendement net	60

Si le pays de résidence avait adopté la règle de la tranche supérieure, où le revenu de source étrangère aurait été imposé aux taux les plus élevés, alors l'assujettissement du pays de résidence à l'impôt au titre du revenu de source nationale aurait été de 20.

Les revenus de source étrangère exemptés peuvent également avoir un effet sur d'autres attributs fiscaux du pays de résidence propres à la personne qui tire les revenus. L'exemple le plus éloquent est l'utilisation de pertes fiscales. La plupart des pays permettent que les pertes, notamment liées à des activités d'entreprise, réduisent les revenus d'autres activités ou soient reportées. Lorsque les pertes sont disponibles, la question est de savoir si ces pertes sont réduites par les revenus de source étrangère exemptés, ce qui voudrait dire que les pertes ne sont pas disponibles pour réduire d'autres revenus imposables. C'est une question qui n'est pas régie par les conventions fiscales. Par conséquent, elle relève du droit interne. Encore une fois, différents types de règles peuvent être appliqués à cet égard, de l'absence d'exigence de déduire les pertes des revenus de source étrangère exemptés à l'exigence de réduire d'abord entièrement les pertes contre les revenus de source étrangère exemptés. Il est également possible d'utiliser des règles de répartition et d'avoir un traitement différent selon que la perte provienne d'une source étrangère ou nationale.

Encadré 2

Revenu étranger exempté et pertes nationales

Un résident a une perte reportée de 100 issue d'activités nationales. Dans l'exercice courant, le résident tire un revenu de source étrangère de 100 et a un revenu de source nationale de 100. Le revenu de source étrangère est imposé dans le pays de source au taux de 20 %. Le pays de résidence élimine la double imposition sous la forme d'une exemption du revenu de source étrangère. Néanmoins, le droit interne exige du résident de déduire la perte reportée proportionnellement du revenu étranger (avant impôt étranger) et du revenu national. Le pays de résidence impose au taux de 30 %.

Revenu de source étrangère	100
Impôt à la source à 20 %	20

Revenu net d'impôt étranger	80
Exemption par le pays de résidence	-

Rendement net	80

La perte reportée est déduite du revenu étranger proportionnellement. Le revenu étranger réduit la perte de 50. Une perte de 50 reste à déduire du revenu national.

Revenu national	100
Moins la perte restante	(50)
Revenu imposable	50
Impôt du pays de résidence à 30 %	15

Rendement net	85

Si le pays de résidence avait exigé que la perte reportée soit déduite entièrement de tout revenu de source étrangère, le revenu de source étrangère aurait absorbé la totalité de la perte. Dans ce cas, l'impôt du pays de résidence sur le revenu national aurait été de 30.

2.2 Méthode de l'imputation

La méthode du crédit d'impôt étranger est l'autre principale méthode par laquelle les pays de résidence éliminent la double imposition

des revenus de source étrangère et, comme mentionné au sujet de la méthode de l'exemption, est généralement au moins la méthode résiduelle. Cette méthode est explicitement prévue par l'article 23 B des Modèles de convention, mais cette disposition est brève et ne contient pas beaucoup des détails nécessaires au fonctionnement et à l'administration d'un système de crédit d'impôt étranger. Comme on l'a indiqué, ces détails sont généralement fournis par le droit interne, souvent dans le contexte de l'allègement unilatéral. Il est juste de penser que les règles à l'article 23 B ne limitent pas les choix offerts à un pays de résidence dans la mise en œuvre d'un système de crédit d'impôt étranger. Bien au contraire, elles les facilitent.

Le système de crédit d'impôt étranger élimine la double imposition en réduisant l'impôt du pays de résidence dû au titre du revenu de source étrangère par tout impôt prélevé sur ce revenu par le pays de source. Tous les systèmes de crédit d'impôt étranger doivent composer avec la possibilité que l'impôt du pays de source excède l'impôt du pays de résidence, ce qui peut donner lieu à ce qui est communément appelé excédent de crédits d'impôt étranger. Pratiquement tous les systèmes de crédit d'impôt étranger incluent une limitation de l'imputation, qui fonctionne de sorte que l'excédent de crédits d'impôt étranger ne soit pas remboursable et ne puisse pas être déductible de l'impôt dû au titre des revenus de source nationale (parfois appelée imputation ordinaire). Cette limitation est expressément admise à l'article 23, mais cette disposition ne contient pas de détails sur la façon dont la limitation de l'imputation doit être calculée.

Encadré 3

Limitation de l'imputation — excédent de crédits d'impôt étranger

Un résident tire un revenu de source étrangère de 100. Le revenu de source étrangère est imposé dans le pays de source au taux de 40 %. Le pays de résidence élimine la double imposition sous la forme d'un crédit d'impôt étranger. Le pays de résidence impose au taux de 30 %.

Revenu étranger	100
Impôt à la source à 40 %	40

Revenu net de l'impôt étranger	60
Majoration par le pays de résidence	40

Revenu imposable	100
Impôt du pays de résidence à 30 %	30
Moins crédit d'impôt étranger	
(limité à l'impôt du pays de résidence)	30

Impôt net du pays de résidence	0

Rendement net	60

Même si l'impôt étranger est de 40, le crédit d'impôt étranger disponible dans le pays de résidence est limité à l'impôt du pays de résidence au titre du revenu de source étrangère. Donc, une imputation n'est disponible que pour 30. Certains pays autorisent que l'excédent de l'impôt étranger de 10 soit déduit de l'impôt du pays de résidence au titre d'autres revenus de source étrangère ou reporté prospectivement ou rétrospectivement sur d'autres années fiscales

Selon la législation nationale d'un certain nombre de pays, l'imputation est simplement limitée au montant de l'impôt national dû au titre des revenus de source étrangère. Une telle approche ne permet pas l'allègement de l'excédent. D'autres pays prennent en compte le montant excédentaire de l'impôt étranger par rapport à l'impôt national, par exemple, en reconnaissant un excédent de crédits d'impôt étranger et en autorisant son report sur les années suivantes.

Encadré 4

Limitation de l'imputation — approche pays par pays

Un résident du pays B tire des bénéfices d'entreprises d'un montant de 100 du pays A et des intérêts à hauteur de 100 du pays A. Le taux d'impôt sur les bénéfices des entreprises dans le pays A est de 30 % et le pays A impose une retenue d'impôt à la source de 10 % au titre des intérêts payés aux non-résidents. Le pays B impose le résident à 20 %.

Impôt du pays A	
Revenu d'entreprise	100
Impôt à la source à 30 %	30
Intérêts	100
Impôt à la source à 10 %	10

Revenu net de l'impôt étranger	160
Impôt du pays B	
Majoration (30 + 10)	40

Revenu imposable	200
Impôt du pays de résidence à 20 %	40
Moins crédit d'impôt étranger (limité à l'impôt du pays de résidence)	40

Impôt net du pays de résidence	0

Rendement net	160

Si des calculs distincts étaient nécessaires pour le calcul du crédit d'impôt étranger au titre du revenu d'entreprise et des intérêts (c'est-à-dire une approche élément par élément), alors l'imputation pour impôt à la source au titre des bénéfices d'entreprise aurait été limitée à 20, c'est-à-dire l'impôt du pays de résidence sur ces bénéfices. Il y aurait eu un excédent d'impôt étranger de 10 (30-20) pour lequel aucun crédit d'impôt étranger n'aurait été disponible en raison de la limitation de l'imputation. De plus, il y aurait eu un impôt du pays B de 10 payable au titre des intérêts parce que l'impôt du pays B sur ce revenu excède l'impôt à la source de ce montant. En utilisant l'approche pays par pays à la limitation de l'imputation, le pays B permet que l'excédent de l'impôt à la source sur les bénéfices d'entreprise réduise l'impôt résiduel du pays B sur les intérêts.

Que l'excédent de crédits d'impôt étranger soit reporté prospectivement ou rétrospectivement, les systèmes de crédit d'impôt étranger doivent inclure des règles quant à la portée du calcul de la limitation de l'imputation. L'article 23 permet à un pays de calculer la limitation

de l'imputation séparément pour chaque élément de revenu. Ainsi, par exemple, l'impôt étranger payé au titre des bénéfices de chaque établissement stable, du revenu provenant de chaque bien immobilier, de chaque dividende, intérêt ou redevance, etc., serait évalué par rapport à l'impôt du pays de résidence payable sur chaque élément de revenu pour déterminer la limite de l'imputation disponible. Pour désigner cette méthode de calcul de la limitation de l'imputation, l'on parle souvent de l'approche élément par élément, source par source ou tranche par tranche. Il peut en résulter de nombreux calculs par une personne tirant des revenus de source étrangère d'un pays donné lié par une convention. Ça peut également vouloir dire que l'impôt étranger qui excède l'impôt du pays de résidence sur un élément du revenu de source étrangère ne peut pas être utilisé pour réduire l'impôt du pays de résidence qui excède l'impôt étranger sur un autre élément du revenu de source étrangère, selon la façon dont l'excédent de crédits d'impôt étranger peut être utilisé.

Certains pays choisissent de simplifier l'approche élément par élément par la combinaison de différents éléments de revenu de source étrangère d'une façon ou d'une autre pour réduire le nombre de fois où la limitation de l'imputation doit être calculée. Il y a un certain nombre de moyens pour atteindre cette réduction, la principale différence entre chaque type étant dans quelle mesure il est permis de combiner différents impôts étrangers. Un choix évident est de calculer la limitation par référence à l'impôt étranger payable sur tous les revenus tirés par une personne d'un pays donné, soit une limitation pays par pays. Cela peut être conséquent avec la nature bilatérale des conventions fiscales, mais certains pays combinent les revenus de nombreux pays lors du calcul de la limitation de l'imputation. Cela est plus susceptible de se produire dans le cas de l'allègement unilatéral.

La combinaison peut simplement comporter tous les revenus de source étrangère d'une personne d'où qu'ils proviennent. L'impôt étranger total payé au titre de ce montant global de revenu de source étrangère est ensuite comparé au montant de l'impôt national imputable à ce montant. Il s'agit d'une limitation mondiale de l'imputation. Les pays peuvent aussi exiger un calcul distinct de la limitation de l'imputation pour certains types de revenus de source étrangère, par exemple, tous les bénéfices d'entreprise, tous les revenus provenant de biens immobiliers, tous les revenus passifs, tous les gains en

capital, etc. On parle souvent d'une limitation de l'imputation par type de revenu ou panier, auquel cas le pays d'où proviennent les revenus importe peu. Les approches mondiale et par type de revenu en matière de limitation de l'imputation peuvent être conçues de manière à être compatibles avec la manière dont le revenu doit être calculé en vertu du droit interne, par exemple, selon une approche globale ou cédulaire (examinée ci-dessous).

Les systèmes de crédit d'impôt étranger soulèvent également des questions quant à la manière dont un pays de résidence impose le revenu de source étrangère. Cela a été abordé dans la section 1.3.1 ci-dessus, dans le contexte de la non-discrimination. Des questions se posent quant à savoir quelles dépenses sont déductibles, le cas échéant, dans le calcul du revenu de source étrangère et cela peut avoir des conséquences importantes sur le calcul de la limitation de l'imputation. Les déductions sont traitées dans la section 2.3 ci-dessous. D'autres questions se posent quant au taux auquel un pays de résidence impose le revenu de source étrangère. Certains pays appliquent des taux d'imposition spéciaux à certains types de revenus. Par exemple, les dividendes et les gains en capital sont souvent soumis à des taux d'imposition inférieurs à ceux auxquels sont soumis les autres types de revenus. Une question est de savoir si ces taux inférieurs s'appliquent au revenu de source étrangère du type pertinent. Alors que les conventions fiscales ne traitent généralement pas de ces questions, l'article 23 exige qu'un crédit d'impôt étranger soit accordé quel que soit le taux national d'imposition du revenu de source étrangère (voir l'exemple dans l'Encadré 6). Des questions similaires se posent quant à savoir si et de quelle manière des allègements particuliers (tels que les pertes de source étrangère, les abattements et les crédits d'impôt disponibles pour des domaines comme la recherche et le développement) sont disponibles au titre du revenu de source étrangère.

L'imposition des revenus de source étrangère par un pays de résidence à des taux non uniformes peut également avoir une incidence sur la manière dont la limitation de l'imputation est calculée. Il en est de même lorsqu'une exemption est disponible pour certains types de revenus de source étrangère, mais un crédit d'impôt étranger est disponible pour d'autres types. Les questions sont similaires à celles mentionnées dans la section 2.1 dans le contexte de l'exemption progressive. Dans le contexte des taux progressifs, la question est

de savoir si les revenus de source étrangère, pour lesquels les crédits d'impôt étranger sont disponibles, occupent les tranches d'imposition inférieures (tranche inférieure), sont traités comme occupant proportionnellement toutes les tranches d'imposition ou sont traités comme des revenus soumis à des taux d'imposition supérieurs (tranche supérieure). L'approche qui privilégie la tranche inférieure augmente la probabilité que la limitation de l'imputation soit engagée.

Avec la méthode de l'exemption, une seule règle désignant la tranche de revenu applicable est nécessaire dans l'application de l'exemption progressive (voir Encadré 1). Si la limitation de l'imputation en vertu d'un système de crédit d'impôt étranger est calculée autrement que par la limite mondiale, alors le système nécessitera plusieurs règles pour désigner les tranches de revenu applicables pour correspondre au nombre de fois où la limitation de l'imputation peut être calculée. Par exemple, si une limitation pays par pays est adoptée (voir Encadré 4), la législation fiscale doit préciser si le revenu provenant d'un pays donné constitue la tranche inférieure ou si le revenu provenant d'un autre pays constitue la tranche inférieure. C'est important parce que les niveaux de l'impôt étranger varieront pour chaque calcul et l'ordre dans lequel le pays impose les revenus de source étrangère importe véritablement dans la détermination de la charge fiscale totale du pays de résidence. De même, si un pays de résidence exempte certains types de revenus de source étrangère, par exemple, en adoptant l'article 23 A, le pays de résidence doit préciser si le revenu étranger exempté occupe des tranches d'imposition inférieures relativement au revenu étranger pour lequel un crédit d'impôt étranger est disponible.

La règle désignant la tranche de revenu applicable, utilisée afin de déterminer l'ordre des calculs de la limitation de l'imputation, peut être structurée de plusieurs façons. Le revenu étranger soumis à l'impôt étranger le plus faible peut être considéré comme occupant les tranches d'imposition inférieures, ou peut-être le revenu étranger soumis à l'impôt étranger le plus élevé. Une règle proportionnelle peut également être utilisée. Une approche courante est de permettre aux contribuables de déterminer l'ordre de leurs calculs de la limitation de l'imputation de manière à produire le montant d'impôt du pays de résidence le plus faible, c'est-à-dire à même de maximiser la disponibilité et l'utilisation des crédits d'impôt étrangers.

Encadré 5

Règle désignant la tranche de revenu au choix du contribuable

Un résident du pays C tire un revenu salarial de 100 du pays C, des bénéfices d'entreprise d'un montant de 100 du pays A et un revenu de biens immobiliers d'un montant de 60 et des intérêts d'un montant de 40 du pays B. Le pays A impose les bénéfices d'entreprise au taux de 30 %. Le pays B impose le revenu provenant de biens immobiliers au taux de 25 % et les intérêts à 10 %. Le pays C impose le résident aux taux progressifs de 20 % pour la première tranche de 150 des revenus et de 40 % pour le reste. Il existe une convention fiscale entre le pays A et le pays C en vertu de laquelle le pays C applique la méthode de l'exemption au revenu d'entreprise du pays A. Il n'y a pas de convention fiscale entre le pays B et le pays C, mais le pays C offre unilatéralement un crédit d'impôt étranger sous lequel la limitation de l'imputation est calculée sur une base tranche par tranche. Le pays C permet au résident de choisir quelle tranche de revenu est imposée à quel taux (règle de tranche discrétionnaire).

Impôt du pays A

Revenu d'entreprise	100
Impôt à la source à 30 %	30

Revenu net de l'impôt étranger	70

Impôt du pays B

Revenu de biens immobiliers	60
Impôt à la source à 25 %	15
Intérêts	40
Impôt à la source à 10 %	4

Revenu net de l'impôt étranger	81

Impôt du pays C

Revenu salarial	100
20 % la première tranche de 150	20
Intérêts du pays B (majorés)	40
20 % la première tranche de 150	8
Moins crédit d'impôt étranger	4

Impôt net du pays de résidence	4
Revenu de biens immobiliers du pays B (majoré)	60
20 % la première tranche de 150 (soit, 10 après salaire et intérêts)	2
40 % le reste (60 moins 10 égal 50)	20
Moins crédit d'impôt étranger	15

Impôt net du pays de résidence	7
Revenu d'entreprise du pays A (majoré)	100
Exemption	-

Rendement net (70 + 81 + 100 - 20 - 4 - 7)	220

Le résident a économisé l'impôt du pays C à hauteur de 10 en déterminant l'ordre des tranches de revenu pour assurer la pleine imputation de l'impôt du pays B en vertu du système de crédit d'impôt étranger et faire en sorte que le revenu exempté du pays A soit soumis au taux d'impôt le plus élevé dans le pays C. Le total des impôts payés (80 de tous les pays) est moins élevé que si tous les revenus provenaient du pays A (90 étant 20 % de 150 plus 40 % de 150).

D'autres complications peuvent être causées par l'interaction entre la nature cédulaire des conventions fiscales et la base d'imposition nationale du pays de résidence. Les conventions fiscales adoptent une approche cédulaire dans l'octroi des droits d'imposer au pays de source (c'est-à-dire en vertu des articles 6 à 21). Souvent les législations fiscales nationales adoptent également une approche cédulaire, calculant et imposant différents types de revenus différemment. Deux systèmes cédulaires (conventionnel et national), s'appliquant aux mêmes revenus, sont peu susceptibles d'être analogues et cela peut avoir des conséquences, notamment dans le calcul de la limitation de l'imputation, en particulier lorsqu'un type de limitation de revenu est adopté. Cela peut nécessiter des règles de répartition dans l'attribution de l'impôt étranger à certains types de revenus tel que déterminé aux fins cédulaires du droit interne.

Encadré 6

Crédit d'impôt étranger — Répartition cédulaire de l'impôt étranger

Un résident du pays B tire des bénéfices d'entreprise d'un montant de 100 du Pays A. Le pays A est une juridiction de droit civil qui adopte une approche bilancielle pour le calcul du revenu. Le pays A impose les bénéfices au taux de 25 %. Le pays B est une juridiction de common law qui impose les gains en capital séparément du revenu. Il impose le revenu d'entreprise au taux de 30 % et les gains en capital au taux de 20 %. Le pays B détermine que 40 des bénéfices d'entreprise sont un gain en capital. Le pays B élimine la double imposition sous la forme d'un crédit d'impôt étranger avec une limitation de l'imputation distincte au titre du revenu et des gains en capital.

Impôt du pays A		
	Revenu d'entreprise	100
	Impôt à la source à 25 %	25

	Revenu net de l'impôt étranger	75
Impôt du pays B		
	Revenu d'entreprise (100 moins 40 gain en capital)	60
	Impôt du pays de résidence à 30 %	18
	Moins crédit d'impôt étranger (réparti à raison de 60 % de 25)	15

	Impôt net du pays de résidence	3
	Gain en capital	40
	Impôt du pays de résidence à 20 %	8
	Moins crédit d'impôt étranger (réparti à raison de 40 % de 25, mais limité à l'impôt du pays de résidence)	8

	Impôt net du pays de résidence	-

	Rendement net	72

L'impôt du pays A sur le montant total des bénéfices d'entreprise a été réparti proportionnellement entre le revenu et le gain en capital aux fins d'imposition du pays B. Par conséquent, la limitation de l'imputation sur le gain en capital est engagée dans le pays B et le résident paie plus d'impôts au total (28) que ce qu'il aurait dû payer si le revenu n'avait été tiré que du pays A (25) ou du pays B (26).

Certains pays appliquent des mécanismes spéciaux pour le recouvrement des impôts nationaux sur les revenus de source étrangère. Par exemple, un agent national (comme une banque locale ou une succursale bancaire), agissant pour le compte d'un non-résident, qui paie, par exemple, des dividendes, peut être tenu de retenir un impôt sur le paiement des dividendes (de source étrangère). Ces questions ne sont pas abordées par les conventions fiscales, mais peuvent avoir une incidence sur l'application de la méthode du crédit d'impôt étranger. Si l'impôt retenu à la source est un impôt définitif, alors il peut être possible pour la partie qui effectue la retenue (l'agent) de réduire le montant de l'impôt national retenu par le montant de tout crédit d'impôt étranger à la disposition du récipiendaire (parce que l'agent peut savoir combien d'impôts étrangers ont été imposés sur les dividendes). Toutefois, si l'impôt national retenu à la source n'est pas définitif, alors il est probable que la limitation de l'imputation soit calculée de telle manière qu'il ne soit pas possible pour la partie qui effectue la retenue de calculer le crédit d'impôt étranger. En pareil cas, le contribuable sera tenu de déclarer les revenus de source étrangère et de demander une imputation pour l'impôt national retenu à la source et l'impôt étranger. Dans ce cas, les pays permettent toujours au contribuable d'appliquer le crédit d'impôt étranger en premier et de maximiser une demande de remboursement de la retenue d'impôt national.

Encadré 7

Crédit d'impôt étranger — Cédulaire avec impôt non définitif retenu à la source dans le pays de résidence

Un résident du pays B tire un dividende de 100 du pays A par l'entremise d'une succursale bancaire située dans le pays B. Le pays A impose le dividende au taux de 10 %. Le pays B exige de la banque de retenir un impôt à la source au taux de 25 %, mais cette retenue peut être réduite par

l'impôt du pays A. Le pays B impose les résidents aux taux progressifs de 20 % pour la première tranche de revenu de 80 et de 40 % pour le reste du revenu. Un résident peut choisir de ne pas déclarer des dividendes dans sa déclaration de revenus et de considérer l'impôt retenu de 25 % comme définitif.

Impôt du pays A

Dividende	100
Impôt à la source à 10 %	10

Revenu net de l'impôt étranger	90

Impôt du pays B

Dividende (majoré)	100
Impôt retenu par la banque à 25 %	25
Moins crédit d'impôt étranger	10

Impôt net retenu à la source dans le pays de résidence	15
Revenu d'actionnaire (majoré)	100
20 % la première tranche de 80	16
40 % le reste (100 moins 80 égal 20)	8
Moins crédit d'impôt étranger	10
Moins crédit d'impôt au titre de la retenue à la source	15

Impôt net du pays de résidence	(1)

Dans la mesure où le crédit d'impôt étranger sera généralement déduit de l'impôt sur le revenu de l'actionnaire avant le crédit d'impôt au titre de la retenue à la source, l'excédent de crédit de 1 est imputable à la retenue d'impôt à la source et ainsi sera généralement remboursé à l'actionnaire, donnant un rendement net de 76. Si la charge fiscale imposée au résident par le pays B sur les dividendes était plus élevée (par exemple, le résident avait d'autres revenus), alors le contribuable est susceptible d'avoir choisi de ne pas déclarer les dividendes, auquel cas le taux d'imposition effectif sur cette source de revenu serait de 25 % (impôts du pays A et du pays B).

Comme indiqué plus haut, les conventions fiscales identifient souvent quel impôt étranger est admissible au crédit d'impôt étranger, autrement dit, les impôts visés par la convention (article 2). En revanche, les systèmes de crédit d'impôt étranger unilatéral doivent identifier quels types d'impôts étrangers sont suffisamment similaires à ceux imposés par le pays de résidence pour qu'ils soient admissibles au crédit d'impôt étranger. Cela peut signifier que l'allègement unilatéral de l'impôt étranger a une portée plus large que l'allègement au titre d'une convention fiscale et pose la question de savoir quel allègement s'applique. En règle générale, le droit interne permet souvent aux contribuables de choisir entre l'allègement au titre d'une convention fiscale et l'allègement unilatéral, notamment lorsque l'allègement unilatéral est plus généreux.

L'année fiscale du pays de source peut être différente de l'année fiscale du pays de résidence et le calendrier des acomptes provisionnels d'impôts et des paiements d'impôts définitifs peut varier considérablement. Un système de crédit d'impôt étranger doit pouvoir se rapporter l'impôt étranger payé dans une année fiscale donnée. Il peut le faire en associant l'impôt étranger à certains revenus de source étrangère ou tout simplement en accordant un crédit d'impôt étranger au titre de l'impôt étranger payé dans une année donnée. Ces détails ne sont pas traités par les conventions fiscales et sont en général traités dans le droit interne[25].

Encadré 8

Utilisation des pertes — excédent de crédits d'impôt étranger

Un résident tire un revenu de source étrangère d'un montant de 100 et dispose de 200 de pertes provenant d'activités nationales. Le revenu de source étrangère est imposé dans le pays de source au taux de 20 %. Le pays de résidence élimine la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt étranger. Il exige que les pertes nationales réduisent le revenu

[25] Par exemple, voir le paragraphe 32.8 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

étranger. Il impose le résident au taux de 30 %. Il permet que les pertes et l'excédent de crédits d'impôt étranger soient reportés sur les années suivantes.

Revenu étranger	100
Impôt à la source à 20 %	20

Revenu net de l'impôt étranger	80
Majoration par le pays de résidence	20

Revenu imposable	100
Pertes nationales	(200)
Impôt du pays de résidence	-
Moins crédit d'impôt étranger	
(limité à l'impôt du pays de résidence)	-

Perte reportée (200 – 100 revenu étranger)	(100)
Excédent de l'impôt étranger reporté	20

La déduction des pertes nationales du revenu de source étrangère signifie qu'aucun impôt du pays de résidence n'est dû au titre de ce revenu. Ceci engage la limitation de l'imputation, ce qui signifie qu'aucun crédit d'impôt étranger n'est disponible. Cependant, le pays de résidence permet que l'impôt étranger excédentaire soit reporté. En réalité, le montant de 100 de la perte nationale est converti en impôt étranger excédentaire reporté de 20.

Enfin, comme pour les revenus de source étrangère exemptés, des questions se posent quant à la façon dont la méthode du crédit d'impôt étranger interagit avec le mécanisme de l'allègement de la perte nationale. Si les pertes (étrangères ou nationales) réduisent le revenu de source étrangère pour lequel un crédit d'impôt étranger est disponible, la limitation de l'imputation sera plus faible. En d'autres termes, l'application des pertes augmente la probabilité de générer des crédits d'impôt étranger excédentaires. On peut considérer que les pertes ont été converties en impôt étranger excédentaire, ce qui soulève la question de la manière dont l'impôt étranger excédentaire peut être utilisé, le cas échéant.

Encore une fois, les pays de crédit d'impôt étranger ont un certain nombre d'options quant à la façon d'aborder l'interaction entre les pertes et la limitation de l'imputation. Ils peuvent obliger la déduction des pertes des revenus de source étrangère, admettant que les crédits d'impôt étranger excédentaires puissent être sans valeur ou du moins avoir moins de valeur que les pertes qui en sont à l'origine (par exemple, parce qu'il s'agit de pertes nationales, qui pourraient autrement être déduites des revenus de source nationale). En revanche, les pertes peuvent être isolées afin qu'elles ne puissent pas être déduites de certains types de revenus de source étrangère pour lesquels des crédits d'impôt étranger sont disponibles. Différentes versions d'une règle proportionnelle peuvent également être utilisées. Encore une fois, une approche courante est de permettre au contribuable de choisir si la perte est utilisée ou non pour réduire les revenus de source étrangère.

Enfin, le crédit d'impôt fictif revêt une importance particulière pour les pays en développement dans la conclusion de conventions avec les pays qui adoptent le système de crédit d'impôt étranger. Dans le cadre du crédit d'impôt fictif, le pays de résidence octroie des crédits d'impôt étranger au titre de l'impôt auquel le pays de source a volontairement renoncé pour attirer les investissements. La pertinence du crédit d'impôt fictif a fait l'objet d'intenses discussions pendant de nombreuses années ; elle est notée dans les commentaires sur les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE[26]. La forme que prend le crédit d'impôt fictif est généralement unique et varie grandement d'une convention à l'autre (le cas échéant). Cependant, quelques observations générales peuvent être faites.

La principale difficulté pour un pays de résidence dans l'administration du crédit d'impôt fictif est d'identifier l'impôt auquel il a été renoncé et pour lequel un crédit d'impôt étranger doit être accordé. Inévitablement, l'impôt non perçu sera identifié par rapport à un certain type de revenu, par exemple, le revenu provenant de la fabrication, de l'agriculture, de la construction ou même le revenu

---

[26] Voir les paragraphes 1-11 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies. Voir également les paragraphes 72-78.1 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduits et détaillés dans les paragraphes 16-18 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

passif, tels les dividendes, intérêts et redevances. Si le revenu identifié est trop général, le pays accordant le crédit d'impôt fictif peut être préoccupé par des changements de circonstances, par exemple, si l'environnement économique change tellement que la raison pour laquelle le pays de résidence a accordé l'allègement du crédit d'impôt fictif n'existe plus. Ceci a donné lieu à une approche en vertu de laquelle les dispositions les plus récentes du crédit d'impôt fictif sont souvent plus ciblées. En particulier, une disposition de crédit d'impôt fictif peut comporter une clause d'expiration, c'est-à-dire une date convenue à laquelle elle cessera de s'appliquer, sauf prorogation. Le crédit d'impôt fictif peut être limité aux activités dans une zone géographique spécifique. Le crédit d'impôt fictif est aussi couramment limité à des dispositions spécifiques de la législation fiscale du pays de source et nécessite une renégociation si ces dispositions sont modifiées sur un point important[27].

Dans tous les cas, l'administration fiscale du pays de résidence a intérêt à vérifier que le crédit d'impôt fictif est demandé de façon appropriée. Elle peut exiger une preuve avant d'accéder à une demande de crédit d'impôt fictif. Le fait que le revenu en question a été déclaré dans une déclaration de revenus au pays de source et a obtenu spécifiquement un allègement par ce pays peut constituer une telle preuve. Il sera également nécessaire de quantifier précisément le montant de l'impôt non perçu et il est probable que l'administration fiscale du pays de résidence exige de l'information quant à la manière dont l'impôt non perçu est calculé. Certains pays de résidence peuvent exiger une attestation de l'administration fiscale du pays de source pour appuyer ces questions. Néanmoins, un pays de résidence peut demeurer préoccupé par le risque qu'un allègement dans le pays de source (qui est admissible au crédit d'impôt fictif) soit manipulé et réclamé artificiellement dans des circonstances où l'allègement ne devrait pas s'appliquer. Dans ce contexte, un pays de résidence peut inclure des règles anti-abus dans la disposition relative au crédit d'impôt fictif ou se réserver le droit d'appliquer les règles nationales anti-abus.

Une fois l'application du crédit d'impôt fictif déterminée et le montant de l'impôt du pays de source auquel il a été renoncé quantifié,

---

[27] Voir le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

le crédit d'impôt fictif soulève quelques questions en plus de celles que soulève généralement un système de crédit d'impôt étranger.

Un « crédit d'impôt correspondant » est similaire à un crédit d'impôt fictif en ce que le pays de résidence accorde un crédit d'impôt étranger au titre de l'impôt que le pays de source n'a pas perçu. Cependant, dans ce cas, le pays de résidence n'accorde pas le crédit d'impôt au titre de l'impôt auquel il a été renoncé. Le pays de résidence accorde tout simplement un crédit pour un montant d'impôt plus élevé que celui qui devrait normalement être prélevé en vertu de la législation fiscale du pays de source. Un exemple courant est celui où le pays de source prélève une retenue d'impôt à la source sur les dividendes au taux de, par exemple, 15 %, mais le pays de résidence accorde un crédit d'impôts au taux de 25 %.

Encadré 9

Crédit pour impôt étranger — Crédit d'impôt fictif

Un résident du pays B tire 100 de bénéfices de l'exploitation d'une usine d'épuration d'eau dans le pays A. Le pays A impose les bénéfices d'entreprise au taux de 25 %, mais accorde une exonération fiscale temporaire de cinq ans pour le démarrage des projets d'infrastructure et n'impose donc pas le résident du pays B. Le pays B impose le revenu d'entreprise au taux de 30 %. Le pays B élimine la double imposition sous la forme d'un crédit d'impôt étranger, mais accorde un crédit d'impôt fictif en vertu de sa convention fiscale avec le pays A pour le démarrage des projets d'infrastructure.

Impôt du pays A

Revenu d'entreprise	100
Impôt à la source à 25 %	25
Moins bénéfice de l'exonération fiscale temporaire	25

Revenu net de l'impôt étranger	100

Impôt du pays B

Revenu d'entreprise	100
Impôt du pays de résidence à 30 %	30

Moins crédit d'impôt étranger (comprend l'impôt non perçu par le pays A en raison de l'exonération fiscale temporaire)	25

Impôt net du pays de résidence	5

Rendement net (100 – 5)	95

Le crédit d'impôt fictif ne produit pas le même résultat que l'exemption, parce l'impôt résiduel du pays B est exigible. Pour accorder le crédit d'impôt fictif, le pays B peut exiger la preuve que l'usine d'épuration d'eau est un projet d'infrastructure de démarrage qui est bien admissible à l'exonération fiscale temporaire dans le pays A. En outre, le pays B peut exiger une preuve du calcul du revenu aux fins d'imposition par le pays A afin de quantifier avec précision le montant de l'impôt non perçu pouvant bénéficier d'un crédit d'impôt fictif.

2.3 Déduction des dépenses

Qu'un pays de résidence adopte la méthode de l'exemption ou la méthode de l'imputation et qu'il le fasse en vertu d'une convention fiscale ou unilatéralement, il aura besoin de règles pour la répartition des dépenses entre les revenus de source étrangère et ceux de source nationale. Dans le cas de la méthode de l'exemption, cela est nécessaire pour s'assurer que les dépenses encourues au titre des revenus exemptés ne réduisent pas les revenus imposables. Dans un système de crédit d'impôt étranger, cette répartition est nécessaire pour bien appliquer la limitation de l'imputation. C'est particulièrement important lorsque l'impôt étranger aurait autrement dépassé la charge fiscale nationale sur les revenus de source étrangère pertinents. Il est courant qu'un montant de revenus transfrontaliers soit calculé différemment par les pays de source et de résidence et les questions concernant la déductibilité des dépenses en sont souvent à l'origine[28].

[28] En général, en matière de répartition des dépenses par le pays de résidence entre le revenu de source étrangère et le revenu de source nationale, voir Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (Alphen aan den Rijn, the Netherlands: Kluwer Law International, 2010), pp. 458-60 et 471-3, et Peter A. Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, note de bas de page 14 supra, pp. 313-8.

Encore une fois, la répartition des dépenses par un pays de résidence entre les revenus de source nationale et les revenus de source étrangère, ou entre les revenus de source étrangère et d'autres revenus de source étrangère, est le genre de détail que les conventions fiscales ne traitent généralement pas. Bien que les conventions fiscales réglementent dans une certaine mesure les déductions réclamées dans le pays de source (par exemple, en vertu de l'article 7 et ses commentaires)[29] elles n'ont pratiquement aucun effet sur la déductibilité des dépenses dans le pays de résidence. En principe, il n'est pas contraire à une convention fiscale qu'un pays de résidence pratique une discrimination à l'égard des résidents qui tirent des revenus de source étrangère, que ce soit en ce qui concerne le taux d'imposition applicable, le refus de concessions disponibles au titre de revenus de source nationale ou la non-déductibilité des dépenses[30].

En tant que question relevant de la législation fiscale nationale, la répartition des dépenses par les pays de résidence aux revenus de source étrangère n'est souvent pas très détaillée. En général, il existe deux approches, aux antipodes l'une de l'autre, qu'un pays de résidence peut adopter et qui reflètent les approches à l'égard de la répartition des

[29] Il existe d'importantes divergences même ici, comme en témoignent les différences entre l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies et la version ultérieure à 2010 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. En particulier, l'article 7 (3) du Modèle de convention des Nations Unies prévoit des règles normatives quant à la déduction des dépenses dans le pays dans lequel est situé un établissement stable. En général, concernant cette disposition, voir Peter A. Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, note de bas de page 14 supra, pp. 159-62.

[30] Comme mentionné dans la section 1.3.1, les règles de non-discrimination prévues à l'article 24 peuvent prévoir des exceptions limitées, mais les règles prévues à l'article 24 n'empêchent pas la discrimination contre le fait de tirer des revenus de source étrangère en tant que tel. En particulier, l'article 24 (4) exige seulement qu'une déduction soit accordée au titre d'un paiement au résident d'une partie à la convention si elle est disponible au titre d'un paiement à un résident. Un pays de résidence peut autoriser une déduction au titre d'une dépense pour tirer un revenu de source nationale, mais refuser une telle déduction pour tirer un revenu de source étrangère, à condition que la déduction soit refusée indépendamment du fait que la dépense soit payée à un personne résidente ou non résidente.

revenus entre pays[31]. D'une part, un pays peut adopter une approche transactionnelle et chercher à déterminer la mesure dans laquelle une dépense particulière est encourue pour gagner le revenu de source étrangère en question. Certaines dépenses seront difficiles à attribuer, tels les intérêts sur un prêt où il faudra suivre la trace de l'utilisation des fonds empruntés pour déterminer une répartition appropriée des charges d'intérêts, ce qui est presque impossible dans certains cas.

Encadré 10

Répartition des dépenses

Un résident du pays B tire un revenu brut d'entreprise d'un montant de 200 (par exemple, produit de la vente) ; 100 à partir d'un établissement stable situé dans le pays A et 100 à partir du pays B. Le résident encourt des dépenses à hauteur de 20 dans la location de locaux commerciaux dans le pays A et de 40 dans la location de locaux commerciaux dans le pays B. Le résident encourt également 80 à titre de charges d'intérêts sur les fonds empruntés pour financer l'entreprise (dans les deux pays). Le pays A utilise une approche de suivi pour attribuer les dépenses et attribue ainsi 20 de loyer et 30 d'intérêts à l'établissement stable qui y est situé. Le pays A impose les bénéfices des entreprises au taux de 20 %. Le pays B attribue les dépenses sur la base du revenu brut d'entreprise et attribue ainsi 30 de loyer et 40 d'intérêts à l'établissement stable du pays A. Le pays B impose les bénéfices des entreprises au taux de 30 %.

Impôt du pays A

Revenu d'entreprise	
(100 moins 20 loyer et 30 intérêt)	50
Impôt à la source à 20 %	10

Revenu net de l'impôt étranger	40

Impôt du pays B

Revenu d'entreprise	
(200 moins 60 loyer et 80 intérêt)	60

[31] Il est également possible de permettre au contribuable d'avoir une certaine latitude dans la répartition des dépenses, mais il n'est pas tenu compte de cette possibilité dans le présent examen.

Impôt du pays de résidence à 30 %	18
Moins crédit d'impôt étranger (limité à l'impôt du pays de résidence de 9 ; soit 30 % de 30 (100 moins 30 loyer et 40 intérêt))	9

Impôt net du pays de résidence	9

Rendement net (60 – 10 – 9)	41

Les pays A et B adoptent des approches différentes pour l'attribution des dépenses. Il en résulte que le pays B considère le montant des revenus tirés du pays A (30) comme inférieur par rapport au pays A (50). La conséquence est que la limitation de l'imputation du pays B est engagée bien que le taux d'imposition du pays B (30 %) soit sensiblement plus élevé que celui du pays A (20 %). La situation aurait été la même si le pays B avait appliqué la méthode de l'exemption. Dans ce cas, le pays B n'exempterait que 30 de revenus et prélèverait un impôt de 9 sur les autres revenus (nationaux) d'un montant de 30.

D'autre part, un pays de résidence peut adopter une certaine forme de l'approche globale de répartition pour attribuer les dépenses au revenu de source étrangère. Par exemple, les dépenses peuvent être attribuées à des activités particulières génératrices de revenus sur la base du chiffre d'affaires ou d'une combinaison de facteurs tels les actifs, la masse salariale et les ventes[32]. Comme avec une approche qui repose sur une formule de répartition des revenus, la clé de répartition peut être très générale (par exemple, un facteur) ou peut devenir de plus en plus détaillée jusqu'à se rapprocher de l'approche transactionnelle. Souvent les pays adoptent une approche mixte. Par exemple, il est courant que les dépenses qui sont facilement identifiées comme étant directement liées à un revenu particulier soient attribuées à ce revenu (par exemple, le coût des actifs), tandis que les dépenses plus générales sont attribuées une base de répartition (par exemple, les frais

[32] Les groupes de sociétés soulèvent des questions particulières à cet égard, en ce qu'ils peuvent être utilisés de manière à détailler la répartition des dépenses. Par conséquent, il se peut que la répartition intervienne au niveau du groupe plutôt qu'au niveau des sociétés individuelles.

généraux). La pratique comptable généralement acceptée peut être particulièrement importante dans l'attribution des dépenses aux fins de la législation fiscale, mais n'est pas toujours décisive.

Lorsque les dépenses liées au revenu de source étrangère dépassent ce revenu, il en résulte une perte étrangère. Les pertes étrangères ont une interaction complexe avec les systèmes pour l'élimination de la double imposition[33]. Beaucoup de pays éprouvent le besoin d'isoler les pertes étrangères pour qu'elles ne réduisent pas les bénéfices de source nationale. Tout comme les conventions fiscales ne traitent pas de la répartition des dépenses dans le pays de résidence, le traitement des pertes provenant d'activités étrangères ne relèvent pas de leur champ d'application. Le droit interne du pays de résidence déterminera la mesure dans laquelle une telle perte peut être déduite des revenus de source nationale ou des revenus de source étrangère tirés d'autres activités étrangères[34].

Les pays qui adoptent la méthode de l'exemption à l'égard de certaines activités étrangères (par exemple, un établissement stable étranger) refusent souvent de reconnaître les pertes provenant de telles activités. Cependant, quelques pays permettent que de telles pertes réduisent les revenus de source nationale, mais à la condition que, lorsque les activités deviennent rentables, ces bénéfices ne soient pas exemptés dans la mesure où les pertes étrangères avaient auparavant été prises en compte. C'est ce qu'on appelle communément la récupération du bénéfice de l'utilisation antérieure des pertes ou la réintégration de la perte[35].

---

[33] Concernant les pertes étrangères, voir Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: Structural Analysis*, note de bas de page 28 supra, pp. 460-2 et 473-4, et Peter A. Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, note de bas de page 14 supra, pp. 322-4.

[34] Par exemple, voir les paragraphes 44 et 65 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduits au paragraphe 16 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

[35] En particulier, cette dernière expression est souvent employée en Europe, comme dans l'Affaire C-157/07 *Finanzamt für Körperschaften III à Berlin c. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* [2008] ECR I-8061 (ECJ).

Encadré 11

Exemption — Récupération des pertes étrangères

La première année, un résident du pays B subit une perte de 100 dans des activités d'entreprise exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable dans le pays A. Durant cette année, le résident tire également un revenu d'entreprise du pays B d'un montant de 100. Le pays B impose le résident au taux de 25 %, mais permet la déduction des pertes d'entreprise étrangères du revenu d'entreprise national. La deuxième année, le résident tire un revenu d'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable du pays A d'un montant de 100. Le résident tire aussi un revenu d'entreprise du pays B d'un montant de 100. Le pays A impose le revenu d'entreprise au taux de 20 %. Le pays B exempte les bénéfices d'un établissement stable étranger, mais réduit l'exemption du montant de toutes les pertes de l'établissement stable déduites au cours des années précédentes.

Première année — impôt du pays A	
Perte d'entreprise du pays A	
(disponible pour report)	(100)
Première année — impôt du pays B	
Revenu d'entreprise du pays B	100
Moins perte du pays A	(100)

Impôt net du pays B	-
Deuxième année — impôt du pays A	
Revenu d'entreprise du pays A	100
Moins perte reportée du pays A	(100)

Impôt net du pays A	-
Deuxième année — impôt du pays B	
Revenu d'entreprise du pays B	100
Revenu d'entreprise du pays A	
(récupération de la perte)	100
Taxe du pays de résidence à 25 %	50

Rendement net	150

La première année, le pays B permet que la perte du pays A réduise le revenu généré dans le pays B même si le pays B exempterait tout bénéfice si les activités étrangères étaient rentables. De cette façon, la perte étrangère réduit l'impôt du pays B sur le revenu généré dans le pays B. Toutefois, lorsque les activités étrangères deviennent rentables, le pays B refuse une exemption pour les bénéfices étrangers dans la mesure du montant de l'allègement pour la perte étrangère accordé au cours des années précédentes. En réalité, l'imposition par le pays B du revenu généré dans le pays B prévue la première année est reportée à la deuxième année. La perte étrangère ne provoque qu'une érosion temporaire de la base d'imposition du pays B.

Pour un pays qui utilise le crédit d'impôt étranger, il est naturel que les pertes étrangères soient reconnues. La question pour un tel pays de résidence est de savoir si ces pertes ne peuvent qu'être reportées pour déduction des bénéfices de la même activité étrangère (en isolement), ou si elles peuvent être déduites du revenu provenant d'autres sources, que ce soit un revenu de source nationale ou un revenu de source étrangère. Dans une certaine mesure, il pourrait être suggéré de suivre la même approche que celle utilisée dans le cadre du système de crédit d'impôt étranger, par exemple, l'approche de type de revenu, pays par pays ou mondiale. Cela donne à penser, en supposant qu'un crédit d'impôt étranger ordinaire est adopté, que les pertes étrangères ne devraient pas être disponibles pour réduire les revenus de source nationale. Cependant, dans la pratique, de nombreux pays le permettent. Une des raisons est que l'allègement prévu est souvent récupéré ultérieurement de manière automatique par la méthode du crédit d'impôt étranger lorsque les activités étrangères deviennent rentables[36].

Encadré 12

Crédit d'impôt étranger — Isolement des pertes étrangères

La première année, un résident du pays C subit une perte de 100 dans des activités d'entreprise exercées par l'intermédiaire d'un établissement

[36] Cela se produit si les pertes sont reportées dans le pays de source. Le revenu à venir du pays de source est exposé à la pleine imposition du pays de résidence sans un crédit d'impôt étranger lorsque les pertes mettent ce revenu à l'abri de l'impôt du pays de source.

stable situé dans le pays A. Le résident tire également un revenu d'entreprise du pays B d'un montant de 50 et un revenu d'entreprise du pays C d'un montant de 100. Le pays B impose le revenu d'entreprise au taux de 30 % et le pays C l'impose au taux de 25 %. La deuxième année, le résident tire un revenu d'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable du pays A d'un montant de 100. Le résident tire aussi un revenu d'entreprise du pays B d'un montant de 50 et un revenu d'entreprise du pays C d'un montant de 100. Le pays A impose le revenu d'entreprise au taux de 20 %. Le pays C accorde un crédit d'impôt étranger avec une limitation mondiale de l'imputation. Il isole les pertes étrangères sur une base similaire, mais ne permet pas le report de l'excédent de crédits d'impôt étranger.

Première année — impôt du pays A	
Perte d'entreprise du pays A	
(disponible pour report)	(100)
Première année — impôt du pays B	
Revenu d'entreprise du pays B	50
Impôt du pays B à 30 %	15

Revenu net de l'impôt du pays B	35
Première année — impôt du pays C	
Revenu d'entreprise du pays C	100
Impôt du pays C à 25 %	25
Perte d'entreprise étrangère	
(100 perte du pays A moins 50 revenu du pays B)	
(disponible pour report)	(50)
Moins crédit d'impôt étranger	
(limité à l'impôt du pays de résidence nul)	-
Rendement net (150 – 100 – 15 – 25)	10
Deuxième année — impôt du pays A	
Revenu d'entreprise du pays A	100
Moins perte reportée du pays A	(100)

Impôt net du pays A	-
Deuxième année — impôt du pays B	
Revenu d'entreprise du pays B	50
Impôt du pays B à 30 %	15

Revenu net de l'impôt du pays B	35
Deuxième année — impôt du pays C	
Revenu d'entreprise du pays C	100
Impôt du pays C à 25 %	25
Revenu d'entreprise étranger (150 moins perte reportée de 50)	100
Impôt du pays C à 25 %	25
Moins crédit d'impôt étranger (impôt du pays B)	15
Rendement net (250 – 15 – 25 – 10)	200

Le résident a tiré des revenus d'un montant de 300 sur deux années et a versé 90 d'impôts (40 la première année et 50 la deuxième année), soit un taux effectif d'imposition de 30 %. C'est 10 de plus que le montant qui devrait être perçu selon l'exemple, c'est-à-dire 50 d'impôts du pays C (25 % de 200) et 30 d'impôts du pays B (30 % de 100). La première année, la perte du pays A signifie qu'il n'y a pas de crédit d'impôt étranger du pays C pour réduire l'impôt du pays B d'un montant de 15. La limitation mondiale de l'imputation remédie en partie à la situation la deuxième année. On aurait pu s'attendre à ce que le montant de 25 sur les 30 d'impôts du pays B (les deux années) ouvre droit à un crédit d'impôt par le pays C, soit un excédent de crédits d'impôt étranger de 5. En l'état, un montant de 15 seulement a été imputé (intégralement la deuxième année) et la différence de 10 est le montant de l'impôt supplémentaire qui a été perçu par le pays A (intégralement la deuxième année) au titre du revenu de source étrangère. Cela est dû à l'interaction entre l'isolation des pertes étrangères et la limitation de l'imputation.

De nombreux pays permettent, par un mécanisme ou un autre, que les pertes d'un membre d'un groupe de sociétés compensent les bénéfices d'un autre membre du groupe. En règle générale, les pays ne permettent pas que les pertes d'un membre étranger du groupe

réduisent les bénéfices d'un membre résident du groupe[37]. Encore une fois, c'est une question qui relève du droit interne qui n'est pas directement concernée par les conventions fiscales.

2.4 Allègement sous-jacent[38]

Les législations fiscales nationales de la plupart des pays offrent une certaine forme d'allègement de la double imposition économique des bénéfices des sociétés (imposition des bénéfices des sociétés lorsqu'ils sont générés et à nouveau lorsqu'ils sont distribués). Comme on l'a mentionné, les Modèles de convention ne traitent pas de cette forme de double imposition économique, notamment du point de vue du pays de résidence[39]. En particulier, la règle de non-discrimination (article 24) n'empêche pas un pays d'appliquer un allègement aux dividendes de source nationale tout en appliquant la double imposition économique (système classique) aux dividendes de source étrangère. Dans la pratique, de nombreuses conventions fiscales prévoient un allègement de la double imposition économique à l'égard des distributions de dividendes des sociétés dans le pays de résidence[40]. Cet allègement est généralement limité aux dividendes payés au titre d'un investissement direct, soit des sociétés mères recevant des dividendes, d'où la nécessité d'une définition de l'investissement direct, qui peut (quoique pas dans la majorité des cas) tenir compte de la définition utilisée pour l'imposition réduite des dividendes par le pays de source à l'article 10

[37] Concernant l'utilisation transfrontalière des pertes de groupe, voir Peter A. Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, note de bas de page 14 supra, pp. 333-4.

[38] Pour un examen général des questions qui se posent sur l'imposition des dividendes étrangers par un pays de résidence, voir Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice* (Cambridge: Cambridge University Press, 2013), pp. 367-80.

[39] Il y a une mesure limitée pour l'allègement de la double imposition économique des sociétés mères à l'article 10 (2) du point de vue d'un pays de source.

[40] Pour des options à cet égard, voir le paragraphe 52 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 16 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

(2). De même, de nombreux pays de résidence fournissent unilatéralement un allègement de la double imposition économique des dividendes de source étrangère.

Que l'allègement de la double imposition économique des dividendes étrangers par un pays de résidence soit accordé en vertu d'une convention fiscale ou unilatéralement, il prend généralement la forme de la méthode de l'exemption ou de l'imputation, et est appelé dans ce dernier cas crédit d'impôt étranger sous-jacent ou indirect. Les questions générales abordées plus haut concernant chacune de ces méthodes s'appliquent également dans le contexte de l'octroi d'un allègement sous-jacent, par exemple, la répartition des dépenses, les formes de limitation de l'imputation et l'identification de l'impôt étranger admissible au crédit. Cependant, l'allègement sous-jacent soulève d'autres questions[41]. Si sa disponibilité est limitée aux sociétés mères, le type et le niveau de participation requis doivent être précisés. Généralement, cela peut être aussi bas que 10 %, mais des participations beaucoup plus élevées sont également utilisées. Des questions se posent quant à savoir si seules les participations directes comptent, ou si les actions détenues par d'autres sociétés apparentées comptent pour déterminer si le seuil est atteint, c'est-à-dire que les participations indirectes comptent aussi.

Que la méthode de l'exemption ou du crédit d'impôt étranger indirect soit adoptée, un système prévoyant un allègement sous-jacent doit identifier le type de distributions effectuées par les sociétés non résidentes qui peuvent être admissibles à l'allègement. Lorsqu'elles prévoient l'allègement sous-jacent, les conventions fiscales traitent rarement cette question en détail. La législation fiscale nationale peut être plus spécifique quant à savoir si seul ce qui peut être décrit comme un « dividende » en droit des sociétés peut être admis ou si certaines recettes qu'une législation fiscale nationale peut considérer comme un dividende peuvent aussi être admissibles à l'allègement sous-jacent, par exemple, les intérêts payés sur les obligations de participation aux bénéfices ou les billets à ordre convertibles, les distributions de liquidation, les remboursements de capital ou le prix payé sur un rachat d'actions.

---

[41] Voir Peter A. Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, note de bas de page 14 supra, pp. 286-91.

Les systèmes de crédits d'impôt étranger indirects soulèvent d'autres questions. Un système de crédit d'impôt étranger indirect est une forme de système d'imputation, c'est-à-dire que l'impôt sur les sociétés payé par la société distributrice au titre des bénéfices distribués est imputé à la société mère. En outre, il soulève des questions d'attribution et de répartition de l'impôt étranger payé au titre des bénéfices des sociétés à des distributions particulières. En particulier, la société distributrice peut avoir payé l'impôt des sociétés à divers taux au titre de ses bénéfices. Lorsqu'elle ne distribue qu'une partie de ces bénéfices, un système de crédit d'impôt étranger indirect doit déterminer quels bénéfices ont été distribués[42].

Différents pays adoptent diverses approches pour déterminer quels bénéfices ont été distribués aux fins d'un système de crédit d'impôt étranger indirect. Il peut y avoir une règle régissant l'ordre en fonction du moment où les bénéfices ont été tirés, par exemple, premier entré premier sorti. Il peut aussi y avoir une règle régissant l'ordre en fonction du montant de l'impôt sur les sociétés payé au titre des bénéfices, par exemple, les bénéfices les plus lourdement imposés distribués en premier. Il peut y avoir une répartition globale, par exemple, tous les bénéfices non distribués des sociétés sont distribués proportionnellement. Il est également possible que la société distributrice ait une certaine discrétion quant à la détermination des bénéfices qui ont été distribués. Même en l'absence d'une telle discrétion, sans règles complexes pour fusionner l'identité des membres d'un groupe de sociétés, une certaine discrétion peut souvent être obtenue par le biais des distributions stratégiques au sein d'un groupe de sociétés, c'est-à-dire par le recours aux sociétés dites mixer[43].

---

[42] Pour un examen détaillé de l'attribution des bénéfices des sociétés et de l'impôt des sociétés à des distributions de sociétés et du système de crédit d'impôt étranger indirect comme système d'imputation, voir Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, note de bas de page 38 supra, pp. 298-326 et 378-9 et les références qui y sont citées.

[43] Une société mixer est une société holding non résidente qui est utilisée pour recevoir des revenus imposés à divers taux de sociétés étrangères liées en vue d'amalgamer les revenus pour qu'ils soient en moyenne imposés à un taux approchant le taux d'imposition des sociétés dans le pays de résidence (de la société mère). De cette façon, lorsque la société mixer fait une distribution à la société mère, cette dernière a droit à un crédit d'impôt étranger

Encadré 13

Crédit d'impôt étranger sous-jacent, incluant des sociétés mixer

Une société mère résidente du pays C détient la totalité des actions dans la filiale 1, une société résidente du pays B, qui détient la totalité des actions dans la filiale 2, une société résidente du pays A. La filiale 2 tire des revenus d'investissement de 100, qui sont imposés dans le pays A à 20 %. La filiale 1 tire un revenu d'entreprise de 100, qui est imposé dans le pays B à 28 %. Elle reçoit également un dividende de la filiale 2 de 48, qui est exempté dans le pays B (exemption de participation). La société mère reçoit un dividende de 90 de la filiale 1, qui est imposé dans le pays C à 25 %. Le pays C accorde un crédit d'impôt étranger indirect unilatéral calculé sur une base de tranche par tranche, avec une imputation au titre de l'impôt payé par les filiales de palier inférieur, mais sans règles de transparence en matière de classification, et considère les dividendes de filiale comme distribuées en premier, et proportionnellement, à partir des bénéfices de l'exercice courant. Le pays A et le pays B n'imposent pas de retenue à la source sur les dividendes.

Impôt du pays A — filiale 2	
Revenu d'investissement du pays A	100
Impôt du pays A à 20 %	20

Revenu net de l'impôt du pays B	80
Impôt du pays B — filiale 1	
Revenu d'entreprise du pays B	100
Impôt du pays B à 28 %	28
Dividendes du pays A	48
Impôt du pays B (exemption de participation)	-
	-----

qui élimine toute charge fiscale du pays de résidence. L'effet obtenu est de minimiser l'incidence de la limitation de l'imputation du pays de résidence. Concernant les sociétés mixer et les crédits d'impôt étrangers sous-jacents, voir Peter A. Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, note de bas de page 14 supra, pp. 290-1 et 407-410.

Revenu net de l'impôt du pays B	120
Impôt du pays C — société mère	
Dividendes du pays B (3/4 des bénéfices non distribués de la filiale 1)	90
Majoration (3/4 de l'impôt sur le revenu de la filiale 1, soit 3/4 de 28 impôt du pays B sur le revenu d'entreprise et 3/4 de 12 impôt du pays A sur les bénéfices sous-tendant les dividendes de 48)	30

Revenu imposable	120
Impôt du pays C à 25 %	30
Moins crédit d'impôt étranger	30

Impôt net du pays C	0

Rendement net (32 dans la filiale 2 (80 – 48), 30 dans la filiale 1 (120 – 90) et 90 dans la société mère)	152

La filiale 2 a distribué suffisamment de bénéfices à la filiale 1 pour amalgamer les bénéfices détenus par la filiale 1 et ainsi produire un taux d'imposition effectif de 25 %. Cela garantit que lorsque la filiale 1 distribue des bénéfices à la société mère, le crédit d'impôt étranger est égal à l'impôt du pays C. Le pays C n'ayant pas de règles de transparence relative à la caractérisation du revenu, il ne voit qu'une seul tranche de revenu, soit un dividende, et non le revenu d'investissement et le revenu d'entreprise qui constituent les bénéfices à partir desquels le dividende est distribué. Cela évite l'application de la limitation de l'imputation du pays C tranche par tranche, qui aurait été engagée si un dividende avait été distribué seulement des bénéfices d'entreprise, parce que le taux d'imposition du pays B est plus élevé que celui du pays C. Le taux d'imposition effectif global des bénéfices de 200 (tirés par la filiale 1 et la filiale 2) est de 24 %, soit inférieur au taux d'imposition du pays B ou du taux d'imposition du

pays C. Cela est dû au fait que les bénéfices les moins imposés restent dans le pays A. Les 30 de bénéfices restants dans la filiale 1 peuvent être rapatriés à la société mère sans impôt supplémentaire du pays C. Si les 32 de bénéfices restants dans la filiale 2 étaient rapatriés à la société mère, ils seraient soumis à un impôt supplémentaire du pays C de 2, portant le taux d'imposition effectif au taux du pays C de 25 %.

Les conventions fiscales traitent de l'allègement de l'impôt étranger sous-jacent au titre des dividendes de source étrangère, mais ses dispositions sont généralement limitées aux investisseurs directs[44]. Cependant, il y a une tendance croissante, notamment dans les pays européens, à accorder des formes d'allègement sur les dividendes plus arbitraires aux actionnaires autres que ceux constitués en société en général et à étendre cet allègement aux dividendes étrangers. L'allègement prend souvent la forme d'une exemption limitée des dividendes ou, plus communément, d'un taux d'imposition plus faible applicable aux dividendes (par exemple, voir Encadré 7)[45].

3. Administrer les règles de lutte contre l'évitement fiscal

Comme on l'a noté plus haut, les conventions fiscales ont deux objets principaux — l'élimination de la double imposition (section 2) et la prévention de la fraude fiscale. Ce dernier sujet est examiné spécifiquement

---

[44] Durant les années 1970 à 1990, certains pays européens avaient tendance à accorder, en vertu de conventions fiscales, des crédits d'impôt pour dividendes destinés aux actionnaires résidents aux actionnaires de pays avec lesquels ils étaient liés par des conventions, notamment les actionnaires de portefeuille. Cela consistait en un allègement de l'impôt du pays de source. En retour, les pays de résidence accordaient des crédits d'impôt étranger directs à l'actionnaire au titre de l'impôt qui avait été payé (seulement) au niveau de la société dans le pays de source. La plupart de ces conventions ont maintenant été remplacées ou modifiées pour supprimer cette disposition. Voir Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, note de bas de page 38 supra, pp. 351-4.

[45] Voir Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, note de bas de page 38 supra, pp. 375-8 et Peter A. Harris, Cross-border Dividend Taxation in the 21st Century: the [Ir]relevance of Tax Treaties, *British Tax Review*, 2010, No. 6, pp. 573-88.

dans un autre chapitre[46], mais il est utile de faire quelques commentaires à ce stade dans le contexte spécifique de l'imposition par le pays de résidence des revenus de source étrangère. Comme on l'a mentionné, une grande partie de ce type d'imposition n'est pas directement réglementée par les conventions fiscales. Néanmoins, l'imposition par le pays de résidence des revenus de source étrangère est tout aussi vulnérable à la planification fiscale, l'évitement fiscal et la fraude fiscale que l'imposition des revenus de source nationale. Il y a deux aspects à cela. Le premier est de savoir si les règles anti-abus qui s'appliquent en général s'appliquent également à l'imposition des revenus de source étrangère. Le second est de savoir si la nature des revenus de source étrangère et l'allègement associé de la double imposition sont susceptibles à des types particuliers d'évitement fiscal.

3.1 Application de règles internes

Les lois de l'impôt sur le revenu contiennent généralement différents types de règles anti-abus. Celles-ci peuvent traiter de questions spécifiques, telles que le financement excessif par l'emprunt, les prix de transfert, la vente de sociétés déficitaires, le recours aux sociétés de services, les distributions cachés de bénéfices, le dépouillement des surplus, le fractionnement du revenu ou la cession de revenus, etc[47]. Souvent, les lois de l'impôt sur le revenu intègrent aussi une approche générale contre l'abus de droit fiscal, telle qu'une règle générale anti-évitement ou la doctrine de la primauté du fond sur la forme. Au regard du droit interne, de telles règles anti-abus s'appliquent généralement à l'imposition des revenus de source étrangère de la même manière qu'elles s'appliquent à l'imposition des revenus de source nationale[48]. De plus,

---

[46] Voir le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Philip Baker.

[47] Plusieurs de ces règles internes sont examinées dans Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, note de bas de page 38 supra, pp. 93-103 (transfer pricing), 176-80 (sociétés de services et cession du revenu), 198-204 (financement excessif par l'emprunt), 215-29 (distributions cachés de bénéfices), 439-89 (la vente de sociétés déficitaires) et 583-6 (dépouillement des surplus).

[48] Par exemple, voir Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, note de bas de page 28 supra, pp. 527-9.

en règle générale, parce que les conventions fiscales ne limitent pas la portée du droit d'un pays de résidence d'imposer les revenus de source étrangère, elles ne restreignent pas l'application des règles anti-abus aux revenus de source étrangère.

3.2 Règles concernant le revenu de source étrangère

Le revenu de source étrangère et l'allègement associé de la double imposition sont, de par leur nature, vulnérables à des types particuliers d'évitement fiscal. Il s'agit généralement de deux types — ceux qui manipulent la question de savoir si le pays de résidence est tenu d'octroyer un allègement de l'impôt étranger, et ceux qui manipulent le moment où le revenu étranger est reconnu par le pays de résidence et ainsi soumis à l'impôt. Le premier type est souvent, en principe, régi par les conventions fiscales, alors que le second ne l'est généralement pas.

Les circonstances dans lesquelles l'octroi d'un allègement pour l'élimination de la double imposition peut être manipulé concernent les caractéristiques structurelles de la forme d'allègement. Donc, lorsque la méthode de l'exemption est disponible, les contribuables peuvent chercher à manipuler leur situation de manière à obtenir un allègement dans des circonstances où l'allègement n'est pas justifié. L'exemple mentionné plus haut, lorsque le contribuable arrange ses affaires de manière à ce que le pays de source estime que le contribuable ne dispose pas d'un établissement stable dans ce pays mais le pays de résidence estime que si, est un bon exemple. Il peut en résulter l'absence d'imposition dans le pays de source, alors que le pays de résidence consent néanmoins à alléger la double imposition (inexistante) en octroyant une exemption à l'égard des bénéfices découlant des activités du contribuable dans le pays de source (inadéquation de la caractérisation de l'établissement stable)[49]. Un autre exemple est lorsque le contribuable peut choisir d'être imposé dans le pays de source (et le

[49] L'article 23 A (4) du Modèle de convention de l'OCDE vise à lutter contre une telle situation, du moins lorsque l'exemption dans le pays de source découle de la manière dont ce pays a appliqué la convention. Voir aussi les paragraphes 56.1-56.3 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies.

fait) pour répondre à une « exigence de sujet à l'impôt » en vue de réclamer une exemption dans le pays de résidence.

La méthode du crédit d'impôt étranger peut aussi faire l'objet d'une utilisation abusive. Le recours aux sociétés mixer pour éviter les règles de limitation de l'imputation a été abordé plus haut (voir Encadré 13). Les pays de source participent parfois à la manipulation, comme lorsqu'ils octroient des taux d'imposition taillés sur mesure de manière à maximiser l'allègement dans le pays de résidence. L'étendue de l'allègement peut également faire l'objet d'abus, comme lorsque le pays de résidence accorde un crédit d'impôt étranger sous-jacent au titre d'un paiement qui est déductible dans le pays de source. Ici le risque d'abus n'est peut-être pas aussi grand que pour la méthode de l'exemption, mais des économies d'impôt du pays de résidence peuvent tout de même être obtenues[50].

Historiquement, le plus grand problème quant à l'imposition par le pays de résidence des revenus de source étrangère a été le report de cette imposition par le maintien du revenu dans une société étrangère à l'abri de l'impôt. Les sociétés étant des entités juridiques distinctes et habituellement des contribuables distincts, les personnes exerçant le contrôle d'une société (souvent des personnes fortunées dont le revenu est imposé à un taux élevé) peuvent faire en sorte que la société conserve ses bénéfices pour éviter les taux d'imposition plus élevés applicables aux actionnaires. Cela peut se produire dans un contexte purement national s'il y a une différence suffisante entre le taux d'imposition des sociétés et le taux marginal des personnes physiques le plus élevé. Cependant, à l'échelle internationale, il s'agit d'un problème particulier parce que les personnes physiques ont la possibilité de conserver les bénéfices des sociétés qu'elles contrôlent dans des paradis fiscaux où ils sont soumis à peu ou pas d'impôt[51].

---

[50] Concernant les dispositifs hybrides, voir OCDE (2012), *Dispositifs hybrides : Questions de politique et de discipline fiscales*, et Peter A. Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, note de bas de page 14 supra, pp. 345-68.

[51] Concernant le report d'impôt par l'intermédiaire des sociétés étrangères contrôlées et le recours aux intermédiaires, voir Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, note de bas de page 28 supra, pp. 474-85, et Peter A. Harris and David Oliver, *Interna-*

En réponse, de nombreux pays ont adopté des règles sur les sociétés étrangères contrôlées. Ces règles peuvent être complexes, mais leur but général est d'imposer les actionnaires résidents sur leurs parts proportionnelles des bénéfices d'une société non résidente (que les bénéfices soient distribués ou conservés) qui est contrôlée par des résidents. Au niveau conceptuel, les règles sur les sociétés étrangères contrôlées illustrent une situation dans laquelle la législation fiscale soulève le voile de la personnalité distincte de la société. Comme d'ordinaire avec l'imposition du pays de résidence, hormis des exemples limités, les conventions fiscales ne régulent pas spécifiquement l'application des règles sur les sociétés étrangères contrôlées. Les commentaires de l'OCDE suggèrent que de telles règles sont, de façon générale, conformes aux conventions fiscales[52].

Les règles anti-abus de certains pays vont plus loin et s'appliquent aux revenus tirés par l'intermédiaire de sociétés étrangères qui ne sont pas contrôlées par des résidents. L'objectif de ces règles est de neutraliser les avantages offerts par la société étrangère sous forme de report du rapatriement vers le pays de résidence et ainsi l'imposition des dividendes étrangers. Le plus souvent, ces règles ne ciblent que le report de l'impôt sur les dividendes étrangers. Toutefois, certains pays ont mis en oeuvre une règle générale portant sur les revenus d'actions s'appliquant sur une base non discriminatoire. Encore une fois, ces détails ne sont pas abordés dans les conventions fiscales.

Ces règles anti-report ont historiquement ciblé tous les actionnaires résidents de sociétés étrangères, constituées ou non en sociétés. La mondialisation pose un défi majeur pour l'application des règles anti-report dans la mesure où les contribuables sont de plus en plus disposés à changer leur pays de résidence pour les éviter. Ce défi est particulièrement prononcé dans le cas des sociétés actionnaires. Pendant de nombreuses années, le plus grand groupe cible d'actionnaires soumis à des règles anti-report a été les sociétés actionnaires, notamment les

---

tional Commercial Tax, note de bas de page 14 supra, pp. 296-312 et 388-415. Concernant la question de l'utilisation de sociétés comme abri fiscal en général (y compris d'un point de vue national), voir Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, note de bas de page 38 supra, pp. 144-69.

[52] Voir le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Philip Baker.

sociétés mères de filiales étrangères contrôlées. La justification de l'imposition immédiate de ces sociétés sur les bénéfices de leurs filiales visait à empêcher l'évitement de l'imposition du pays de résidence.

Cependant, à un niveau conceptuel, l'imposition des sociétés est une méthode d'imposition à la source, en particulier l'imposition des actionnaires de la société. Dans cette perspective, l'application des règles sur les sociétés étrangères contrôlées à des sociétés mères est une méthode de prévention du report de l'imposition du pays de résidence par les actionnaires de la société mère. Les sociétés résidentes sont de moins en moins la propriété exclusive des actionnaires résidents, à tout le moins ceux qui ne sont pas imposables. En effet, il existe de nombreuses sociétés, en particulier les sociétés qui comptent un grand nombre d'actionnaires, qui sont majoritairement détenues par des institutions exemptées d'impôt (tels les fonds de pension) et des personnes non résidentes (y compris les fonds souverains).

Dans un monde globalisé, avec l'augmentation de la fragmentation des actionnaires, plusieurs raisons donnent à penser que l'application des règles sur les sociétés étrangères contrôlées a une incidence accrue sur le lieu de résidence de la société mère. L'application des règles sur les sociétés étrangères contrôlées par les pays de résidence se justifie moins si les actionnaires d'une société mère ne sont pas soumis à l'imposition du pays de résidence dans la même juridiction que la société mère. À l'avenir, les pays de résidence qui souhaitent aborder la question du report d'impôt pourraient constater la nécessité de cibler leurs règles anti-report plus précisément sur les personnes (souvent des personnes physiques résidentes très fortunées) qui sont soumises à l'imposition du pays de résidence.

4. Questions générales en matière d'administration de l'imposition du revenu de source étrangère

L'administration fiscale compte quatre domaines essentiels — la collecte de renseignements, l'imposition, le règlement des différends et le recouvrement de l'impôt[53]. Jusqu'à présent, l'accent a été mis sur

[53] Concernant l'administration fiscale à l'égard de l'imposition transfrontalière des revenus, voir Peter A. Harris and David Oliver, *International*

les règles (notamment les règles des conventions fiscales) auxquelles il faut recourir dans le processus d'imposition dans le pays de résidence au titre des revenus de source étrangère. Cependant, les questions relatives à la procédure administrative, et la question de savoir si des problèmes particuliers concernant ces domaines essentiels de l'administration fiscale existent quant à l'imposition des revenus de source étrangère par les pays de résidence, n'ont pas été abordées directement.

4.1 Collecte de renseignements

Les administrations fiscales ont généralement de très larges pouvoirs généraux pour accéder aux renseignements aux fins d'imposition ou de contrôle fiscal. Cet accès peut être soit volontaire (par exemple, le contribuable qui dépose une déclaration de revenus) ou forcé (par exemple, les pouvoirs de vérification). Ces aspects de la collecte de renseignements sont souvent liés, la principale raison étant que les contribuables divulgueront volontairement des renseignements parce qu'ils savent que s'ils ne le font pas l'administration fiscale a le droit de collecter les renseignements directement et d'imposer des sanctions pour avoir omis de le faire. Aussi, si le pouvoir de l'administration fiscale d'obliger le contribuable à consentir à la collecte de renseignements n'est pas disponible, il y a un risque accru que le contribuable ne divulgue pas les renseignements volontairement.

Dans le contexte de revenus tirés par des résidents de source étrangère, la question principale à l'égard de la divulgation volontaire a trait au type de renseignements que le contribuable est tenu de divulguer. Quant à la divulgation forcée, la question principale est de savoir comment y parvenir s'agissant de renseignements qui peuvent n'être disponibles que dans un pays étranger. Chacune de ces questions est examinée tour à tour.

Commercial Tax, note de bas de page 14 supra, pp. 452-66. Pour une analyse comparative de ces quatre domaines, voir OCDE (2013), *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, notamment pp. 289-329.

4.1.1 Type de renseignements à divulguer

Une personne sera vraisemblablement tenue de divulguer des renseignements sur les revenus de source étrangère dans sa déclaration de revenus indépendamment de la méthode adoptée par le pays de résidence pour l'élimination de la double imposition. Certains de ces renseignements seront de nature générique et seront de nature similaire aux renseignements requis concernant les revenus de source nationale. Ce type de renseignements peut comprendre une déclaration quant au montant du revenu, la nature du revenu (c'est-à-dire s'il s'agit de bénéfices d'entreprise, de dividendes, d'intérêts, de gains en capital, etc.) et les déductions connexes demandées.

En outre, des renseignements complémentaires seront nécessaires en raison du fait que le revenu est de source étrangère et de l'effet des dispositions conventionnelles mentionnées précédemment. La plupart des pays de résidence traitent le revenu de source étrangère différemment en fonction du pays d'où il provient, et il s'agit là d'une conséquence de la nature bilatérale des conventions fiscales. Aussi, sera-t-il nécessaire pour un contribuable de déclarer le pays d'où est tiré le revenu et le type d'allègement revendiqué pour l'élimination de la double imposition (le cas échéant). Le contribuable peut être tenu de préciser la convention en vertu de laquelle l'allègement est revendiqué (et le fondement sur lequel le contribuable revendique les avantages de la convention) ou de préciser si un allégement unilatéral est revendiqué (le cas échéant).

Lorsqu'un allègement est revendiqué en vertu d'une convention fiscale, la situation peut être plus complexe. Comme on l'a mentionné dans la section 2.2, les conventions fiscales comportent un système cédulaire, mais il est peu probable que ce système corresponde précisément à la caractérisation nationale du revenu selon laquelle le contribuable sera tenu de déclarer le revenu. Il n'est pas réaliste qu'un pays de résidence ait un formulaire de déclaration de revenus spécifique pour chaque pays avec lequel il a conclu une convention fiscale. En revanche, un formulaire générique permettant la fourniture de renseignements pertinents à l'égard de la convention pertinente doit être utilisé. Les déclarations de revenus de la plupart des pays exigent que les revenus de source étrangère soient déclarés dans une partie spécifique du formulaire, séparée de celle réservée aux revenus de source nationale.

Il est probable que ce sont les règles nationales de détermination de la source qui sont utilisées pour la déclaration des revenus de source étrangère plutôt que les règles relatives à la source contenues dans une convention en particulier.

De là, les déclarations de revenus sont susceptibles d'offrir un mécanisme flexible pour l'inclusion d'autres renseignements utiles à l'application de l'allègement revendiqué, qu'il s'agisse d'un allègement conventionnel ou unilatéral. Comme on l'a mentionné plus haut, ces renseignements sont susceptibles d'exiger de préciser la convention fiscale en vertu de laquelle l'allègement est revendiqué ou de préciser si un allégement unilatéral est revendiqué. Il peut également être exigé d'identifier l'article d'une convention fiscale aux termes duquel le pays de source peut imposer ce revenu. Par exemple, c'est important lorsque le pays de résidence choisi la méthode de l'exemption en vertu de la convention parce que, comme indiqué dans la section 2.1, la méthode de l'exemption n'est généralement disponible que lorsque le pays de source a le droit d'imposer aux termes d'articles particuliers de la convention (tels les articles relatifs aux biens immobiliers, aux bénéfices d'entreprise et au revenu d'emploi). Cela peut aussi s'avérer important aux fins de la méthode de l'imputation parce que le pays de résidence n'est tenu d'imputer que les impôts qui sont correctement perçus par le pays de source en vertu de la convention, ce qui dépendra de la disposition au titre de laquelle le pays de source impose (par exemple, le droit d'imposer du pays de source est différent pour les dividendes et les intérêts).

Le type de renseignements décrit ci-dessus peut être suffisant aux fins d'application de la méthode de l'exemption, y compris l'exemption progressive. Des renseignements complémentaires sont requis lorsque le pays de résidence adopte la méthode du crédit d'impôt étranger. Le pays de résidence aura notamment besoin de renseignements sur le montant de l'impôt étranger prélevé sur certains éléments du revenu de source étrangère. Pour les raisons décrites dans les deux paragraphes précédents, l'imputation d'un impôt étranger particulier à un certain revenu de source étrangère pourrait dans certains cas être complexe. Dans le cas d'un allègement unilatéral, l'impôt du pays de source aura été prélevé conformément à la classification des revenus du pays de source. Cet impôt du pays de source doit être réaffecté conformément à la classification du revenu du pays de résidence. Ce

sera le cas si le système cédulaire ou mondial de calcul des revenus dans le pays de source n'est pas le même que celui du pays de résidence.

L'application des conventions fiscales peut rendre ce processus de conversion plus complexe pour les pays de crédit d'impôt étranger que dans le cas de l'allègement unilatéral. C'est dû au fait que l'impôt prélevé par le pays de source doit être imputé au revenu tel que codifié dans les dispositions particulières d'une convention fiscale. Le pays de résidence doit alors réimputer cet impôt à sa propre classification nationale des revenus. Il ne saurait y avoir de règles strictes à cet égard et chaque pays de crédit d'impôt étranger est susceptible d'adapter un système à sa propre situation. Cependant, peut-être dans la grande majorité des cas rencontrés par l'administration fiscale d'un pays de résidence, le processus de réimputation sera simple.

Encadré 14

Interface des systèmes cédulaires : Droit interne et conventions fiscales

Un résident du pays B exerce des activités dans le pays A. En vertu du droit interne du pays A, les revenus de toutes les activités d'entreprise sont agrégés. Pour l'exercice courant, le pays A estime que le résident a des bénéfices de 100 et toutes les activités sont des activités d'entreprise. Il inclut dans le calcul un loyer de biens immobiliers de 60 et un paiement de 80 reçu à la cessation d'un poste de titulaire d'une charge dans une entreprise publique dans le pays A. Le pays A impose les bénéfices au taux de 25 %. Le pays B exige des contribuables de calculer leur revenu de biens immobiliers séparément et considère le titulaire d'une charge comme un salarié. Il impose aussi le résident à 25 %, mais offre un crédit d'impôt étranger calculé sur une base de tranche par tranche, et met en isolation les pertes étrangères sur la même formule. Il existe une convention fiscale entre le pays A et le pays B.

Le pays B peut avoir du mal à calculer le crédit d'impôt étranger à la disposition du résident. Premièrement, il doit déterminer quelle portion du montant de l'impôt du pays A de 25 au titre duquel il est obligé d'accorder un crédit en vertu de la convention. Ici, il doit désagréger les bénéfices, et vérifier si le pays A a le droit d'imposer en vertu de la convention et, le cas échéant, si le pays A a imposé à un taux autorisé par la convention. Par exemple, le pays A peut imposer le loyer aux termes de l'article 6 et il est donc admissible au crédit, mais se posera alors la question de savoir

combien sur l'impôt du pays A de 25 payé est imputable au loyer de 60. Si l'indemnité de cessation d'emploi se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe dans le pays A, la totalité de l'impôt qui lui est imputable est également admissible au crédit (article 7 ou article 14), mais encore une fois la question du quantum se pose. Toutefois, si l'indemnité de cessation d'emploi n'est pas rattachée de la sorte, alors le droit d'imposer du pays A peut être soumis à d'autres dispositions de la convention, notamment l'article 13 (gains en capital), l'article 15 (professions dépendantes) et l'article 16 (tantièmes). Les chiffres montrent clairement que certaines dépenses sont encourues (100 de bénéfices c'est moins que 140 brut de loyer et d'indemnité de cessation d'emploi) et celles-ci devront être imputées aux différentes activités.

Même en supposant que la totalité de l'impôt du pays A est admissible au crédit, le pays B peut encore avoir du mal à calculer le crédit d'impôt étranger disponible. Aux fins de sa propre législation fiscale notamment, il doit séparer le revenu du pays A (que le pays A agrège) en au moins trois catégories, à savoir entreprise, biens immobiliers et professions dépendantes. Si le pays B prévoit une imposition distincte pour les gains en capital et tout ou partie de l'indemnité de cessation d'emploi est considérée comme un gain en capital, il peut avoir une quatrième catégorie. En outre, ces catégories peuvent ne pas être les mêmes que dans la convention, comme lorsque l'indemnité de cessation d'emploi relève de l'article 7 (Bénéfices des entreprises) ou de l'article 14 (professions indépendantes) alors que sa loi considère l'indemnité un revenu d'emploi. De plus, il existe un risque que, dans le processus d'imputation, le pays B puisse trouver une perte d'entreprise étrangère en isolement, comme lorsqu'il estime que le revenu du résident de 100 est constitué d'une perte d'entreprise de 40, d'un revenu de biens immobiliers de 60 et d'un revenu d'emploi de 80. Dans ce cas, la mise en isolement par le pays B des pertes étrangères signifie qu'il peut y avoir un impôt supplémentaire du pays B sur les revenus de biens et d'emploi, malgré l'octroi d'un crédit pour la totalité de l'impôt du pays A et le fait que les deux pays ont le même taux d'imposition.

4.1.2 Divulgation forcée

Étant donné qu'un contribuable résident relève de la juridiction de l'administration fiscale du pays de résidence, il n'y a pas de restrictions légales quant à l'obligation pour le contribuable résident de déclarer les revenus de source étrangère (comme mentionné ci-dessus dans la section 4.1.1) à l'administration fiscale et à l'exigence d'étayer la

déclaration de revenus par les documents pertinents. Le contribuable qui ne déclare pas les renseignements requis est passible d'une pénalité en vertu du droit interne du pays de résidence. En règle générale, la plupart des pays perçoivent ces pénalités de la même manière que les impôts, et à cet égard l'analyse de la section 4.4 est pertinente. Cependant, une administration fiscale ne saura pas si elle doit imposer une telle pénalité à moins de pouvoir vérifier indépendamment que les exigences quant à la déclaration de revenus de source étrangère n'ont pas été respectées. Cela relève du pouvoir de vérification qui nécessite l'utilisation des pouvoirs d'entrée, d'accès et de collecte de renseignements forcée. La procédure de vérification pour ce qui concerne les revenus de source étrangère suit généralement la même procédure et les mêmes délais que pour les revenus de source nationale.

Le pouvoir de l'administration fiscale d'un pays de résidence de forcer la collecte de renseignements à l'égard des revenus de source étrangère soulève de sérieux problèmes juridictionnels. C'est particulièrement le cas lorsque les renseignements pertinents ne relèvent pas de la compétence du pays de résidence. Le pouvoir légal des administrations fiscales d'accéder aux locaux, aux documents et à d'autres renseignements est presque toujours illimité au plan de la compétence juridique. En d'autres termes, une administration fiscale aura le droit, conformément à la loi de son propre pays, d'accéder aux renseignements où qu'ils se trouvent, y compris dans un pays étranger. Cependant, en l'absence d'accord avec un pays étranger (par exemple, par l'entremise d'une convention), l'administration fiscale d'un pays donné risque de contrevenir à la loi du pays étranger (soit son droit pénal général ou une loi spécifique, comme à l'égard de la confidentialité) si elle tente d'y exercer son pouvoir de collecte de renseignements. De plus, les administrations fiscales ont souvent des limites strictes quant à leur droit de déléguer des pouvoirs administratifs à d'autres institutions, que la délégation soit à une institution locale ou à une institution étrangère telle qu'une administration fiscale étrangère. Par conséquent, en l'absence d'un pouvoir explicite, une administration fiscale donnée pourrait ne pas être en mesure de demander qu'une administration fiscale étrangère lui prête assistance dans la collecte de renseignements.

Même si une administration fiscale donnée a le pouvoir en vertu de son droit interne de demander assistance à une administration fiscale étrangère dans sa collecte forcée de renseignements, il est

peu probable que (en l'absence d'une convention) l'administration fiscale étrangère puisse accéder à la demande. Cela tient au fait que l'administration fiscale étrangère aura été établie pour l'administration des impôts locaux (non les impôts étrangers) et ses pouvoirs, y compris de collecte de renseignements, lui auront été conférés à cette seul fin. Autrement dit, dans presque tous les cas, l'administration fiscale étrangère n'aura aucun pouvoir juridique interne de collecter des renseignements pour faire respecter des lois fiscales étrangères.

Par conséquent, pour faire respecter, dans le pays de résidence, les obligations fiscales d'un contribuable résident qui tire un revenu de source étrangère, la levée de ces restrictions sur l'échange de renseignements avec l'administration fiscale du pays de source est cruciale. Les conventions fiscales, notamment l'article 26, facilitent un tel échange et favorisent l'assouplissement de ces restrictions. L'article 26 (1) permet aux autorités compétentes des parties à la convention (en général les administrations fiscales) d'échanger les renseignements « vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions » de la convention. Il permet également l'échange de renseignements pour « l'administration ou l'application de la législation interne relatives aux impôts de toute nature ou dénomination », qu'elles soient imposées par les parties à la convention, leurs subdivisions politiques ou les collectivités locales. Le pouvoir d'échanger des renseignements est donc beaucoup plus large que les impôts visés par les règles distributives des conventions fiscales. En outre, il n'est pas nécessaire que la personne à l'égard de laquelle le renseignement est demandé soit résidente de l'un ou l'autre État contractant[54]. Le Modèle de convention des Nations Unies prévoit que les autorités compétentes mettent en place des procédures d'échange de renseignements par voie de consultation[55].

L'échange de renseignements prend généralement l'une de trois formes différentes[56]. Les renseignements peuvent être fournis

[54] Par exemple, voir le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[55] Article 26 (6) du Modèle de convention des Nations Unies.

[56] Par exemple, voir le paragraphe 5.4 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies et l'inventaire des mécanismes d'échange au paragraphe 30. En 2006, l'OCDE a publié le Manuel sur l'échange de renseignements, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/

en réponse à une demande de l'autorité compétente l'autre partie à la convention. Certains renseignements peuvent être fournis automatiquement et c'est notamment le cas avec les documents générés par ordinateur. Troisièmement, l'autorité compétente peut fournir des renseignements de son propre chef, soit spontanément, par exemple lorsqu'elle estime que l'autorité compétente de l'autre partie à la convention peut trouver les renseignements pertinents. L'échange automatique de renseignements est tout à fait d'actualité, notamment dans le contexte de l'imposition des revenus de source étrangère par les pays de résidence[57]. D'importantes sommes de revenus de source étrangère se retrouvent dans des comptes bancaires à l'étranger et l'article 26 (5) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE stipule expressément que, lorsqu'un renseignement est demandé d'une autorité compétente, celle-ci ne peut refuser de communiquer le renseignement pour la simple raison qu'il est détenu par une banque ou une institution financière.

Sur le plan historique, l'article 26 étant prévu dans les conventions fiscales, l'échange de renseignements n'a pas été possible en l'absence d'une telle convention. En d'autres termes, les pays qui n'ont pas un large réseau de conventions fiscales ont une marge de manœuvre limitée pour demander l'échange de renseignements. Plus récemment, deux mécanismes ont remédié à ce problème. L'un est l'augmentation du nombre d'accords consacrés à l'échange de renseignements basés sur le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale de 2002[58]. Le second est la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de 1988 élaborée

exchange-of-tax-information/cfaapprovesnewmanualoninformationexchange.htm.

[57] Plus récemment, les États membres de l'OCDE et d'autres pays ont travaillé sur des formes plus détaillées d'échange automatique de renseignements. Voir http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/. Jusqu'en 2009, le Comité fiscal des Nations Unies travaillait sur un « Code de conduite pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale », dans lequel l'échange de renseignements était axé sur l'échange sur demande.

[58] Disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf.

par l'OCDE et le Conseil de l'Europe[59]. Chacun de ces instruments contient de larges dispositions sur l'échange de renseignements. La Convention de 1988 est devenue particulièrement importante depuis l'entrée en vigueur d'un Protocole en 2012 qui a ouvert la Convention aux États non-membres et limité la possibilité des administrations fiscales à refuser l'échange de renseignements en invoquant le secret bancaire. Cette Convention a l'avantage de fournir une solution multilatérale aux problèmes administratifs de nature transfrontalière, y compris l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement des impôts. Elle facilite également la possibilité de contrôles fiscaux bilatéraux, voire multilatéraux.

4.2 Établissement des impôts

Sur la base des renseignements collectés, une loi fiscale prévoira l'établissement des impôts ou une décision relative à l'impôt. Ces décisions sont de deux types, à savoir l'auto-imposition par le contribuable ou la l'établissement administratif des impôts, y compris la modification d'une auto-imposition. La procédure relative à l'établissement des impôts sur les revenus de source étrangère suit généralement la même procédure et les mêmes délais que pour les revenus de source nationale. Les revenus de source étrangère des résidents sont généralement soumis à l'impôt au moyen de l'auto-imposition, dont non seulement l'établissement de la charge fiscale principale, mais aussi par l'auto-imposition du droit à l'élimination de la double imposition, que ce soit par l'exemption ou le crédit d'impôt étranger. Les conventions fiscales n'ont généralement pas d'influence sur l'application des règles nationales relatives à l'établissement des impôts, bien qu'il y ait une règle spéciale à l'article 25 (2) qui vise à prolonger la procédure relative à l'établissement des impôts lorsque la procédure amiable de la convention est engagée.

Une question spéciale sur l'établissement des impôts sur les revenus de source étrangère concerne le moment où l'élimination de la double imposition devient possible dans le pays de résidence. C'est notamment important sous le système de crédit d'impôt étranger, mais

[59] Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale OCDE/Conseil de l'Europe (2011), disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf.

peut aussi être pertinent pour le système de l'exemption, par exemple, lorsque l'exemption progressive s'applique. Les pays de résidence exigent souvent une preuve directe que l'impôt étranger a été payé ainsi que de l'imposition sur laquelle il est basé. En général, aucun crédit d'impôt étranger n'est applicable jusqu'à ce que l'impôt étranger soit payé. Il relève alors du mode de fonctionnement du système de crédit d'impôt étranger que de savoir si le crédit est disponible pour l'année d'imposition au cours de laquelle l'impôt étranger est payé, ou s'il est disponible lorsque le revenu soumis à l'impôt étranger devient imposable dans le pays de résidence. En général, c'est la seconde option.

4.3 Règlement des différends

Une fois qu'une imposition est établie ou acceptée par l'administration fiscale, un différend peut surgir avec le contribuable en ce qui concerne, entre autres, le montant de l'imposition. Les lois fiscales prévoient généralement deux mécanismes de règlement des différends. Le premier est une procédure d'examen interne à l'administration fiscale, communément appelée une procédure d'« opposition ». Si le contribuable et l'administration fiscale ne parviennent pas à un accord, il y a généralement un examen indépendant ultérieur. Souvent, cet examen sera mené par un tribunal spécialisé en matières fiscales, accompagné de la possibilité de recourir aux tribunaux généraux ; bien que dans certains pays il est fait directement appel aux tribunaux généraux.

Lorsque la procédure d'examen est lancée dans un contexte international, il y a souvent deux administrations fiscales et deux systèmes judiciaires qui peuvent participer à l'examen de l'imposition des revenus de source étrangère, à savoir ceux du pays de source et ceux du pays de résidence. Du point de vue du pays de résidence, les procédures habituelles d'opposition et d'examen par le tribunal s'appliqueront à une imposition des revenus de source étrangère d'un résident. Il en est probablement de même pour l'imposition par le pays de source des revenus du non-résident qui sont, de son point de vue, de source nationale. Ces procédures des pays de source et de résidence sont indépendantes les unes des autres et ne résoudront pas nécessairement les problèmes de double imposition (ou double non-imposition). Cependant, les conventions fiscales offrent la possibilité d'un examen administratif unifié ou coordonné dans un cadre international. Le

principal avantage d'un tel examen est que le contribuable peut obtenir une solution globale à la double imposition dans la mesure où l'examen implique les autorités des deux pays concernés.

L'article 25 prévoit un examen coordonné par les autorités compétentes des États contractants de l'imposition visée par une convention fiscale (la « procédure amiable »)[60]. Cette procédure peut être considérée comme un prolongement logique dans un cadre bilatéral de la procédure typique d'examen interne (opposition) adoptée par la plupart des administrations fiscales au niveau interne. En l'espèce, lorsqu'un contribuable résident estime avoir été imposé sur le revenu de source étrangère d'une manière non conforme aux dispositions d'une convention fiscale, le contribuable peut entamer la procédure amiable en s'adressant à l'administration fiscale du pays de résidence[61]. Cela n'exclut pas le droit du contribuable de s'en remettre aux tribunaux du pays de résidence (ou ceux du pays de source). Cependant, de nombreuses administrations fiscales sont réticentes à prendre en charge le cas d'un contribuable si des tribunaux nationaux sont saisis de l'affaire (voir ci-dessous).

Lorsque l'autorité compétente du pays de résidence (généralement l'administration fiscale) ne peut pas résoudre une question de double imposition qui lui est soumise, cette autorité compétente est tenue de consulter l'autorité compétente de l'autre État, en vue de résoudre la question au niveau bilatéral[62]. L'autorité compétente du pays de résidence est seulement tenue de « s'efforcer » de résoudre le cas avec l'autre autorité compétente et donc les autorités ne sont pas obligées de parvenir à une solution. Cela correspond aux procédures d'examen interne de la plupart des pays. En effet, un pays de résidence peut appliquer les règles de procédure de sa procédure d'examen interne à la procédure amiable[63]. Toutefois, l'article 25 inclut des règles de pro-

[60] Pour plus de détails sur la procédure amiable, voir le chapitre VIII, Règlement des différends : la procédure amiable, par Hugh J. Ault.

[61] Article 25 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

[62] Article 25 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

[63] Par exemple, voir les paragraphes 16 et 20 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduits au paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

cédure, comme l'obligation pour le contribuable de soumettre son cas à l'autorité compétente du pays de résidence dans un délai de trois ans à partir de la première notification de l'imposition, et le Modèle de convention des Nations Unies prévoit l'élaboration d'autres règles[64].

Une difficulté juridique associée aux procédures amiables entre les autorités compétentes est de savoir si le droit interne entrave l'efficacité de l'accord intervenu entre elles. Par exemple, les délais prévus par le droit interne peuvent empêcher la modification d'une imposition en faveur du contribuable. L'article 25 (2) vise à surmonter cette difficulté en stipulant que tout accord conclu doit être mis en œuvre nonobstant tout délai prévu par le droit interne. Une autre difficulté concerne la relation entre les accords conclus dans le cadre de la procédure amiable et les décisions des tribunaux. Certains pays ont une disposition de droit interne qui donne effet à un accord issu de la procédure amiable même si elle est contraire à une décision de justice, mais, dans d'autres, le droit interne ne permet pas à un accord intervenu dans le cadre de la procédure amiable de primer sur une décision d'un tribunal. La procédure normale serait que l'accord conclu dans le cadre de la procédure amiable lie l'administration fiscale, mais pas le contribuable, comme c'est le cas dans un système de décisions fiscales anticipées. Cela donnerait au contribuable la latitude de contester l'accord devant les tribunaux. Pour éviter toute incohérence potentielle, il est courant que la mise en œuvre d'un accord issue de la procédure amiable soit conditionnelle à son consentement par le contribuable et au règlement de toute procédure judiciaire[65].

---

[64] La seconde phrase de l'article 25 A (4) et de l'article 25 B (4) du Modèle de convention des Nations Unies prévoit que les autorités compétentes mettent en place des règles de procédure en consultation. Des questions de procédure spécifiques sont abordées aux paragraphes 20-46 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies. En 2007, l'OCDE a publié un Manuel pour des procédures amiables effectives, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedur esmemap.htm.

[65] Voir le paragraphe 45 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies et la note de bas de page 49 au paragraphe 42 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies. Voir également les paragraphes 76 et 82 des

Le plus souvent, les différends abordés dans le cadre de la procédure amiable portent sur la question de savoir si un pays de source a imposé conformément aux dispositions d'une convention fiscale ; les différends concernant les prix de transfert sont le sujet le plus courant de cette procédure[66]. Ces différends sont également importants pour les pays de résidence. Par exemple, supposons que le contribuable résident dispose d'un établissement stable dans le pays de source qu'il estime avoir été imposé au-delà de ce qui est permis par l'article 7 de la convention pertinente. Le pays de résidence utilise la méthode du crédit d'impôt étranger pour l'élimination de la double imposition et l'imposition du pays de source est supérieure à l'imposition dans le pays de résidence (la limitation de l'imputation est engagée). Le résident peut soumettre son cas à l'autorité compétente du pays de résidence, ce qui peut donner lieu à une procédure amiable. Si l'imposition du pays de source est réduite à la suite de cette procédure, cela aura une incidence sur la manière dont le pays de résidence calcule le crédit d'impôt étranger.

Un exemple similaire est lorsqu'une société résidente a une filiale dans le pays de source/d'accueil et le pays de source procède à un ajustement primaire des prix de transfert en vertu de l'article 9 (1). L'ajustement corrélatif (voir la section 1.3.2) requis du pays de résidence aux termes de l'article 9 (2) est un sujet courant de la procédure amiable. Un autre sujet courant de la procédure amiable est la détermination de l'article approprié en vertu duquel un pays de source peut imposer. Les droits d'imposition du pays de source variant en fonction de l'article applicable d'une convention fiscale, cette détermination aura une incidence sur l'obligation pour un pays de résidence d'éliminer la double imposition.

Un problème majeur en lien avec la procédure amiable a été l'absence d'une exigence obligeant les autorités compétentes à parvenir à un accord. Au cours des dernières années, le problème a été résolu

---

commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 18 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

[66] Concernant les types courants de différends, voir le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE par l'inclusion d'une procédure d'arbitrage[67]. La disposition du Modèle de convention des Nations Unies s'applique lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans les trois ans suivant la présentation du cas par une autorité compétente à l'autre. Il ne s'agit pas d'un examen indépendant du cas du contribuable, mais simplement un prolongement de la procédure amiable. Le contribuable n'a pas le droit exprès de participer à cet arbitrage et dans le Modèle de convention des Nations Unies, l'arbitrage ne peut être initié que par l'une des autorités compétentes. Il n'est pas nécessaire que les arbitres soient indépendants ; ils peuvent bien être des agents du fisc des autorités compétentes. Le contribuable n'est pas lié par la décision d'un arbitre[68].

4.4 Recouvrement des impôts

Enfin, du moins lorsque l'imposition ou la décision fiscale n'est pas contestée (ou ne peut l'être), se pose la question du recouvrement de l'impôt ou de l'application de la décision. Là encore, il existe généralement deux mécanismes. Il y a le recouvrement directement auprès du contribuable et des actifs du contribuable. Deuxièmement, les lois fiscales de la plupart des pays prévoient également des situations dans lesquelles le recouvrement peut se faire auprès d'un tiers, par exemple, une personne qui doit de l'argent au contribuable, comme une banque. À l'instar des autres pouvoirs de l'administration fiscale, le pouvoir de recouvrer les impôts et les mécanismes qui peuvent être utilisés relèvent du droit interne.

Dans le contexte de revenus tirés par des résidents de source étrangère, souvent le contribuable et les actifs locaux physiquement situés dans la juridiction du pays de résidence sont à la disposition de ce dernier aux fins d'application d'une imposition. Cependant, il y

---

[67]Article 25 B (5) du Modèle de convention des Nations Unies et article 25 (5) du Modèle de convention de l'OCDE. La variante A de l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies ne comporte pas de disposition d'arbitrage.

[68] Voir le paragraphe 76 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, reproduit au paragraphe 18 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

aura des cas où une personne résidente a peu d'actifs dans la juridiction et la personne n'est pas physiquement présente aux fins de l'exécution de l'imposition, par exemple, le cas d'entités artificielles ou celui d'une personne physique qui a pris la fuite. La position générale ici est la même que celle décrite dans la section 4.1 dans le cadre de la collecte de renseignements, à savoir qu'indépendamment de ce que le droit interne du pays de résidence prévoit, son administration fiscale ne sera pas en mesure de recouvrer ses impôts dans un pays étranger. En outre, en l'absence du pouvoir législatif à cette fin, la plupart des administrations fiscales ne sont pas autorisées à recouvrer les impôts d'un pays étranger demandant assistance.

L'article 27 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoit l'assistance mutuelle des autorités compétentes en matière de recouvrement des impôts. À l'instar de l'article 24 sur la non-discrimination et de l'article 26 sur l'échange de renseignement, l'article 27 n'est pas limité aux impôts visés par les règles distributives de la convention pertinente. Alors qu'une administration fiscale qui prête son assistance continuera à utiliser ses pouvoirs nationaux en matière de recouvrement des impôts lorsqu'elle prête son assistance, les autorités compétentes doivent régler d'un commun accord les modalités d'application de l'article[69].

Aux termes de l'article 27 (3), une autorité compétente peut demander à l'autre autorité compétente de lui prêter assistance dans le recouvrement des créances fiscales. Une demande ne peut être faite que si le contribuable n'est pas en mesure d'« empêcher » le recouvrement des créances fiscales en vertu des lois du pays requérant. L'autre autorité compétente procède alors au recouvrement des impôts « conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts … ». L'article 27 (4) contient une disposition similaire sur l'assistance dans des mesures préventives en matière de recouvrement des créances fiscales, appelées « mesures conservatoires ». Conformément à l'article 27 (8), un État contractant n'est pas tenu de prêter assistance si l'État requérant « n'a

[69] En 2007, l'OCDE a publié un Manuel sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecdmanualonassistanceinthecollectionoftaxes.htm.

pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement … qui sont disponibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative … » ou dans les cas où « la charge administrative … est nettement disproportionnée » par rapport aux impôts à recouvrer.

Conformément à l'article 27, un pays de résidence cherchant à recouvrer des impôts au titre de revenus de source étrangère de ses résidents peut demander une assistance au pays de source pour ce recouvrement. Toutefois, l'article 27 est de portée générale. Le pays de résidence peut faire une telle demande à tout pays (avec lequel il a une convention comportant une disposition sur l'assistance en matière de recouvrement) qui peut être en mesure de prêter assistance, comme un pays où la personne a des actifs importants.

La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de 1988 conjointe à l'OCDE et au Conseil de l'Europe a été abordée dans la section 4.1.2 dans le cadre de l'échange de renseignements. Cette convention comporte également des dispositions sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts (articles 11-16), qui avaient influencé la rédaction de l'article 27 des Modèles de convention de l'Organisation des Nations Unies et de l'OCDE. Encore une fois, un avantage de cette convention est qu'elle offre une solution multilatérale aux problèmes administratifs de nature transfrontalière, notamment l'assistance en matière de recouvrement des impôts.

Chapitre IV

Imposition des non-résidents

Colin Campbell*

1. Introduction

1.1 Portée du chapitre

Le présent chapitre se penche sur les problèmes rencontrés par les pays en développement lorsqu'une personne, qui n'est pas résidente aux fins d'imposition dans un État (une non-résidente) en vertu du droit interne de cet État (l'État de source), a des activités dans, ou avec des résidents de, l'État de source, qui entraînent un assujettissement à l'impôt en vertu de la législation fiscale de cet État, et est une résidente d'un autre État avec lequel l'État de source a une convention fiscale bilatérale. À cette fin, seuls les impôts sur le revenu visés dans les conventions fiscales[1] seront examinés. Les questions qui se posent dans ces circonstances consistent à savoir si le non-résident a droit à des avantages en vertu de la convention, et, si oui, comment ces avantages sont accordés. Le sont-ils par le remboursement aux non-résidents des montants payés ou retenus en excédent des montants prévus dans la convention, ou par la réduction des montants payés ou retenus pour refléter les taux réduits d'impôt prévus dans la convention. Une autre question, sans rapport avec le recouvrement des impôts des non-résidents, découle des obligations mutuelles contenues dans la plupart, sinon la totalité, des conventions fiscales qui imposent à chaque État contractant de communiquer à l'autre État les renseignements pertinents pour l'administration du système fiscal de cet État et, dans certains cas, de prêter assistance en matière de recouvrement des impôts.

* Faculté de droit, Western University, London, Canada.

[1] Autrement que dans le cadre des questions d'échange de renseignements examinées ci-dessous.

La convention pouvant avoir un impact sur les dispositions de la législation fiscale nationale applicables aux non-résidents de l'État de source en général, le présent chapitre commence par un aperçu des dispositions administratives généralement utilisées dans le cadre de l'imposition des non-résidents.

Les types de revenus suivants seront examinés :

1. Le revenu d'investissement passif ou de portefeuille tiré de la détention de biens donnant lieu à intérêts, dividendes ou redevances payés par une personne ou entité dans l'État de source.
2. Le revenu d'une entreprise prestataire de services, qu'il soit ou non imputable à une base fixe ou un établissement stable du non-résident dans l'État de source.
3. Le revenu tiré de l'exercice d'autres activités d'entreprise, qu'il soit ou non imputable à un établissement stable du non-résident dans l'État de source.
4. Le revenu tiré d'activités exercées à titre de salarié dans l'État de source.
5. Le revenu des gains réalisés par le non-résident dans l'État de source.

L'application des conventions fiscales à certains de ces types de revenus est abordée en détail dans d'autres chapitres de ce Manuel[2].

1.2 Assurer le respect de la législation fiscale nationale par les non-résidents en général

Aux fins du présent chapitre, l'on suppose que le droit interne de l'État de source prélève un impôt aux non-résidents qui tirent des revenus de cet État et qu'il existe des mesures administratives en place pour assurer le respect du droit interne. En général, ces mesures auront trois éléments principaux :

---

[2] Voir le chapitre V, Imposition des non-résidents sur les bénéfices des entreprises, par Jinyan Li ; le chapitre VI, Imposition des prestataires de services non résidents, par Ariane Pickering ; et le chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede.

a) Identification des non-résidents :

La première étape de l'imposition des non-résidents sur les revenus tirés du pays de source est l'identification de ces non-résidents. Cette identification exige que le pays de source dispose de bons renseignements et dépend du type de revenus tirés. Lorsque les activités génératrices de revenus consistent en l'exercice d'activités d'entreprise ou d'un emploi par un non-résident directement dans le pays de source, le non-résident sera généralement tenu d'obtenir un numéro d'identification fiscale ou de s'enregistrer soit auprès des autorités fiscales ou auprès d'une autre autorité gouvernementale dans l'État de source. Ces exigences d'enregistrement peuvent être appliquées à travers les contrôles aux frontières ou de l'immigration, à travers les contrôles de change, dans le cadre des régimes de sécurité sociale ou de santé, ou dans le cadre de la règlementation générale de l'activité des entreprises. Dans le cas de non-résidents récipiendaires de flux de revenus d'investissement (intérêts, dividendes ou redevances) du pays de source, l'identification du non-résident importe moins que l'identification et l'enregistrement du débiteur résident, parce que ces montants sont généralement imposés au moyen de retenues à la source par le débiteur dans le l'État de source[3]. Cela peut également être le cas à l'égard de certains gains en capital réalisés par des non-résidents, lorsqu'un résident acquéreur du bien aliéné peut être tenu de procéder à une retenue à la source sur le produit de la vente du bien.

b) Collecte et communication de renseignements :

Des renseignements sur les non-résidents qui tirent un revenu du pays de source sont nécessaires à l'identification de ces non-résidents, mais aussi à la détermination du montant du revenu et de l'impôt payable. En général, ces renseignements sont obtenus en exigeant des non-résidents de produire des

[3] Voir la discussion sur l'identification des contribuables non-résidents pertinents dans le chapitre premier, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold, dans la section 7.2.

déclarations de revenus ou des formulaires d'information contenant les renseignements prescrits. Pour ce qui concerne les revenus d'investissement, les renseignements nécessaires sont généralement obtenus auprès de l'agent chargé de procéder à la retenue à la source ou du débiteur résident. Les renseignements peuvent également être obtenus auprès de tierces parties, telles que les institutions financières, et auprès des autorités fiscales étrangères conformément à la disposition relative à l'échange de renseignements prévue dans les conventions fiscales, comme on le verra ci-dessous.

Normalement, un non-résident qui exerce une activité d'entreprise dans le pays de source, que ce soit en fournissant des services ou autrement, sera tenu de produire une déclaration de revenus dans laquelle le bénéfice de l'entreprise et le montant soumis à l'impôt sont calculés et des renseignements à l'appui sont fournis. Un non-résident fournissant des services d'emploi dans le pays de source peut également être tenu de produire une déclaration de revenus. En outre, l'employeur sera probablement tenu de retenir un impôt provisoire sur le traitement ou le salaire du salarié et de fournir des renseignements pertinents aux autorités fiscales. Lorsque le droit interne permet la déduction des dépenses encourues pour générer le revenu, ce qui est généralement le cas pour les bénéfices des entreprises et parfois pour les revenus d'emploi, le non-résident peut être tenu de produire une déclaration de revenus revendiquant ces dépenses et y sera généralement enclin.

Pour ce qui est des revenus d'investissement passif tirés par un non-résident dans le pays de source, la déclaration principale sera faite par le débiteur résident et précisera en général la nature du montant payé au non-résident, le nom et l'adresse du récipiendaire et le montant de l'impôt retenu. Un non-résident récipiendaire de revenus d'investissement passif sera normalement imposé sur le montant brut au moyen d'une retenue à la source libératoire[4] et aucune déclaration de revenus ne sera

[4] L'expression « retenue à la source libératoire » est utilisée parce que le non-résident n'est pas tenu de produire une déclaration de revenus et le montant retenu est le seul impôt prélevé. La retenue à la source est également

nécessaire. Un non-résident réalisant un gain en capital sera généralement tenu de produire une déclaration calculant le gain net du coût des biens, majoré des frais déductibles, et de l'impôt payable.

c) Recouvrement des impôts payables :

Pour assurer le paiement de l'impôt et fournir des liquidités stables au Gouvernement de l'État de source, les récipiendaires de revenus d'investissement passif et de revenus d'emploi sont normalement soumis à une retenue à la source par le débiteur dans le pays de source. Le revenu d'investissement étant généralement imposé sur le montant brut et les déductions admissibles dans le calcul du revenu d'emploi étant souvent négligeables, le montant retenu sera normalement proche de la charge fiscale réelle du non-résident. La retenue à la source est également souvent appliquée aux montants payés aux non-résidents exerçant des activités d'entreprise liées à la prestation de services. C'est un moyen efficace pour s'assurer du paiement de l'impôt lorsque la présence du non-résident dans le pays de source est transitoire. La retenue peut aussi se rapprocher à peu près de la charge fiscale réelle du non-résident si les dépenses encourues pour générer les revenus de services sont relativement modestes. Des arrangements particuliers peuvent être nécessaires dans le cas de certains non-résidents qui fournissent des services, tels que les artistes et les athlètes[5]. Dans le cas des revenus d'entreprise, le non-résident sera normalement soumis aux règles nationales courantes en matière de recouvrement des impôts, y compris le recours, le cas échéant, aux actifs du non-résident détenus dans le pays de source. Dans le cas des gains en capital, un acquéreur résident peut être tenu de retenir une partie du prix d'achat au titre de tout impôt payable par le vendeur non-résident. Toutefois, la détermination du montant à retenir

---

utilisée comme mesure provisoire. Toutefois, dans le cas de la retenue provisoire, les montants sont retenus à raison de l'impôt payable et le contribuable est tenu de produire une déclaration de revenus pour déterminer si un impôt supplémentaire est exigible ou si un remboursement est disponible.

[5] Voir la discussion au chapitre premier, note 3 supra, dans la section 7.3.2, sur le traitement des artistes et athlètes.

est compliquée par le fait que l'acquéreur ne connaîtra que prix d'achat et non le gain net. Si le bien est vendu par un non-résident à un autre, il est difficile pour le pays de source d'imposer à l'acquéreur une obligation de retenir à la source.

1.3 Le lien entre l'observation des obligations fiscales et la retenue à la source

Le facteur le plus important en regard de l'observation de la législation fiscale nationale par les non-résidents est l'utilisation de la retenue à la source par l'État de source. La retenue d'impôt à la source prélevée sur le paiement fait par un résident ou une entreprise de l'État de source à un non-résident assure le paiement de tout ou partie de l'impôt exigible au non-résident et incite fortement le non-résident à observer les exigences nationales de déclaration dans tous les cas où le montant de la retenue à la source dépasse l'impôt exigible. Bien qu'il puisse y avoir une certaine préoccupation soulevée quant au fait que la retenu à la source, notamment en cas de retard excessif dans le traitement des demandes de remboursement par l'État de source, peut agir comme un frein à l'investissement ou à toute autre activité d'entreprise dans l'État de source par les non-résidents, il y a deux arguments contre ce point de vue. En premier lieu, ces régimes de retenue à la source sont largement, sinon universellement, utilisés dans les pays développés et ne sont donc pas inconnus aux investisseurs potentiels. En second lieu, les avantages incontestables de la retenue à la source compensent l'éventuelle perte d'activité économique générée par ces non-résidents qui chercheraient à éviter de payer leurs impôts dans l'État de source. La retenue à la source joue donc un rôle majeur dans la déclaration du revenu et le paiement de l'impôt.

L'utilisation des retenues d'impôts libératoires pour recouvrer l'impôt des non-résidents est très répandue et reconnue internationalement comme un mécanisme légitime de recouvrement de l'impôt. Il convient de noter toutefois que ces impôts sont une substitution approximative d'un impôt sur le revenu net tiré par les non-résidents et peuvent ne pas être appropriés lorsqu'un non-résident engage d'importantes dépenses pour générer les revenus. Le taux de retenue est évidemment crucial à cet égard. Dans certaines situations, les non-résidents peuvent être en mesure d'exiger des débiteurs résidents de

supporter le fardeau de l'impôt retenu à la source par la « majoration » du montant du paiement. Ainsi, la retenue d'impôt à la source pourrait-elle avoir le fâcheux effet indirect d'augmenter le coût du financement, de la technologie et des services aux résidents du pays de source.

1.4 Effet des conventions fiscales

Les conventions fiscales n'imposent généralement pas de restrictions aux politiques ou procédures administratives d'un État contractant[6]. Par conséquent, une convention fiscale ne devrait pas limiter l'État de source en ce qui concerne l'imposition d'exigences d'enregistrement ou de déclaration aux non-résidents ou au regard de l'imposition d'exigences nationales de retenue (sauf en ce qui concerne le montant de l'impôt) à l'égard des montants payés aux non-résidents[7]. En revanche, les conventions fiscales peuvent comporter diverses restrictions à la mesure dans laquelle l'État de source peut imposer les non-résidents qui sont résidents aux fins conventionnelles de l'autre État contractant. Dans certains cas, le revenu par ailleurs imposable sera exempté de l'impôt en vertu de la convention (par exemple, les bénéfices d'entreprise qui ne sont pas imputables à un établissement stable). Dans d'autres cas, le taux d'imposition sera limité en vertu de la convention (par exemple, l'impôt sur les intérêts, dividendes ou redevances). Cela occasionne des charges administratives supplémentaires pour l'État de source, à savoir déterminer si un résident donné est admissible aux avantages de la convention, identifier la source du revenu qui relève de la convention et mettre en place des modalités pour réduire ou éliminer la retenue à la source afin de refléter les taux d'impôt conventionnels réduits ou pour procéder à des remboursements en temps opportun lorsque l'impôt a été retenu à un taux supérieur au taux conventionnel.

[6] Voir le chapitre premier, note de bas de page 3 supra.

[7] Sous réserve que de telles exigences ne soient pas imposées en violation de l'article 24 (Non-discrimination) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, (New York, Nations Unies, 2011) (Modèle de convention des Nations Unies), et le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune, (Paris, OCDE, 2010, feuilles mobiles) (Modèle de convention de l'OCDE), tel qu'examiné ci-dessous dans la section 7.

Ainsi, le non-résident peut-il être soumis à des obligations de déclaration différentes ou renforcées pour permettre aux autorités fiscales d'appliquer la convention efficacement.

Le reste du présent chapitre examine les aspects spécifiques des effets des obligations conventionnelles assumées par l'administration fiscale de l'État de source à l'égard de l'imposition des non-résidents.

2. Exigences d'enregistrement pour les non-résidents

Beaucoup de pays utilisent des numéros d'identification fiscale pour les résidents afin de conférer davantage d'efficacité à l'imposition et au recouvrement de l'impôt. Ces numéros peuvent également être utilisés pour les non-résidents et, en particulier, ceux qui exercent des activités d'entreprise dans un pays. L'attribution d'un numéro d'identification fiscale peut faire partie de l'enregistrement des activités des non-résidents.

Les obligations imposées par une convention fiscale à un État de source, lesquelles accordent aux non-résidents un traitement favorable tel que prescrit par la convention, renforcent la nécessité d'un rôle d'imposition exhaustif, qui recense les non-résidents qui exercent des activités d'entreprise dans l'État de source et les résidents qui versent des traitements ou salaires, des dividendes, des intérêts, des redevances et d'autres montants aux non-résidents. Combiner l'enregistrement aux fins d'imposition avec tout enregistrement requis à des fins générales d'activités d'entreprise ou réglementaires pourrait faire gagner en efficacité administrative et faciliterait l'accès de l'administration fiscale de l'État de source aux renseignements sur les activités du non-résident, ce qui serait utile pour déterminer son traitement en vertu de la convention. L'enregistrement pourrait exiger des non-résidents de fournir des renseignements sur le type d'activités d'entreprise du non-résident ou la manière dont elles sont exercées. Dans un État fédéral, ou un État où l'enregistrement général des activités d'entreprise peut être effectué au niveau régional ou municipal, il pourrait être envisagé de coordonner l'enregistrement avec les autorités fiscales nationales (voire régionales).

Bien que l'enregistrement aux fins d'imposition inclura des coordonnées pour le statut de non-résident, le document d'enregistrement

peut ne pas divulguer la résidence effective du non-résident, ni contenir les renseignements permettant de déterminer si la résidence du non-résident constitue une résidence aux fins conventionnelle. Il est douteux que le processus d'enregistrement doive être utilisé pour déterminer la résidence aux fins conventionnelles. En fait, la détermination de la résidence aux fins conventionnelles à ce stade peut ralentir l'enregistrement et ainsi entraver le prélèvement de l'impôt des non-résidents en général, et peut aussi les décourager d'exercer une activité économique. Ces difficultés peuvent s'accentuer lorsque des administrateurs non fiscaux sont impliqués dans le processus d'enregistrement.

Comme on l'a mentionné plus haut, l'enregistrement est principalement requis pour les non-résidents qui exercent des activités d'entreprise dans l'État de source. Étant donné que la retenue à la source sera la principale méthode d'imposition et de recouvrement de l'impôt sur les dividendes, intérêts ou redevances et sur les revenus d'emploi, l'enregistrement des résidents débiteurs de ces montants est nécessaire dans ces cas.

Les gains en capital posent des questions quelque peu différentes. Lorsque l'acquéreur du bien cédé par le non-résident, donnant lieu à un gain, est résident de l'État de source, les dispositions du droit interne relatives à l'enregistrement et à la déclaration peuvent être utilisées pour exiger la déclaration de la transaction et, le cas échéant, la retenue à la source par l'acquéreur. Lorsque l'acquéreur est un autre non-résident, il peut être possible d'utiliser des méthodes indirectes pour l'identification de l'acquéreur, dont la confirmation du statut de non-résidence lorsque la transaction de vente est soumise à l'enregistrement national, à des exigences de déclaration ou à un impôt sur les mutations foncières, comme ce serait généralement le cas pour les transactions immobilières. Dans de tels cas, la coordination entre les dispositions du droit privé national et les dispositions fiscales pertinentes peut s'avérer nécessaire. Par exemple, l'enregistrement d'un changement de propriétaire pourrait être refusé à moins que l'acquéreur non-résident identifie le vendeur et, lorsque le vendeur est, ou semble être, un non-résident, retient une partie du prix d'achat. Parce que, en vertu des dispositions conventionnelles, les gains provenant des cessions de biens meubles par un résident d'un État partie à la convention sont exemptés de l'impôt de l'État de source, les situations les plus difficiles peuvent impliquer des ventes de biens immeubles

déguisées en ventes de biens meubles, par exemple, les actions d'une société dont la valeur découle principalement de biens immeubles. Lorsque ces gains sont imposables dans l'État de source, la détection et le recouvrement de l'impôt peuvent être problématiques. Il importe évidemment que la convention s'applique à de telles situations, comme c'est le cas aux termes de l'article 13 (4) et (5) du Modèle de convention des Nations Unies.

3. Nomination de représentants ou agents locaux

La nomination d'un représentant ou agent local par un non-résident d'un État partie à la convention peut aider dans le processus de déclaration et de recouvrement dans la mesure où ces personnes peuvent être tenues, en vertu du droit interne, de communiquer des renseignements utiles et de procéder à des retenues à la source lorsque les paiements au non-résident sont effectués par l'intermédiaire de l'agent ou du représentant. Bien que les obligations générales de déclaration et de retenue puissent (et devraient) être imposées à tous les débiteurs dans l'État de source, les agents et représentants du non-résident sont susceptibles d'être mieux informés sur les faits pertinents et moins en mesure d'éviter leurs responsabilités. Lorsque la nomination de ces agents ou représentants est nécessaire aux fins générales de la loi, des efforts devraient être faits pour communiquer les renseignements d'enregistrement aux autorités fiscales et intégrer ces renseignements dans le rôle d'imposition général.

Une question secondaire est de savoir si l'agent ou représentant d'un non-résident devrait être en mesure de déterminer le statut de résidence du non-résident aux fins d'une convention donnée et, par conséquent, de procéder à une retenue à la source au taux le plus bas prévu dans cette convention. Il n'y a pas de réponse évidente, ou peut-être facile, à cette question. Un agent ou représentant pourrait avoir une connaissance suffisante pour déterminer la résidence en vertu de la convention avec beaucoup de précision. Dans ce cas, et lorsque l'agent ou le représentant ne favorise pas l'évitement fiscal de la part du non-résident, l'octroi d'un tel pouvoir discrétionnaire atténuera sensiblement la charge administrative incombant aux autorités fiscales et mettra fin aux retards inévitables dans l'évaluation des demandes de remboursement, supprimant ainsi un obstacle à l'investissement

entrant dans l'État de source. Ces avantages doivent être mis en balance avec le risque de perte de revenus fiscaux découlant de déterminations incorrectes de la résidence ainsi que la capacité des autorités fiscales à pénaliser les agents ou représentants délinquants et à récupérer les déficits de retenues à la source.

4. Procédures pour demander les avantages conventionnels selon diverses méthodes d'imposition et de recouvrement

4.1 Production de déclarations de revenus

Les dispositions de la législation fiscale nationale exigeraient normalement la production d'une déclaration de revenus lorsque l'impôt est prélevé sur un montant net qui doit être calculé et précisé dans la déclaration. La déclaration comprendrait le revenu d'entreprise de toutes sortes et, dans la plupart des cas, les gains en capital, où le coût de l'actif et les frais de vente peuvent être pertinents dans le calcul du montant soumis à l'impôt. Dans les systèmes fiscaux qui permettent des déductions dans le calcul du revenu d'emploi, les déclarations de revenus devront indiquer le revenu d'emploi net. Dans tous ces cas, la déclaration pourrait également être utilisée pour demander les avantages de la convention, afin de réduire l'impôt autrement exigible ou de réclamer un remboursement lorsqu'une retenue à la source excédant l'impôt exigible a été effectuée. Pour faciliter l'évaluation de la demande, la déclaration devrait exiger l'identification de la convention pertinente et, si possible, l'article précis de la convention invoqué. Le non-résident devrait être tenu d'indiquer la base sur laquelle il se prévaut de la convention, qui sera généralement la résidence telle que définie dans la convention, et la base sur laquelle il se prévaut de l'article en question de la convention.

Puisque la résidence aux fins conventionnelles dépend généralement de l'assujettissement aux types les plus généraux d'impôts prélevés dans l'État de résidence présumé, la meilleure preuve pourrait souvent être un certificat ou une autre déclaration de l'autorité fiscale dans cet État précisant que le non-résident y est assujetti à l'impôt en raison de l'un des critères énoncés ou est autrement résident de cet

État pour fins fiscales. Cette preuve pourrait être accompagnée d'une copie d'une déclaration de revenus récente correspondant à ce statut. La preuve du statut juridique de la résidence ou la preuve de la résidence physique pourraient aussi être apportées, mais ces facteurs ne déterminent pas nécessairement la résidence en vertu de la convention. Autrement, l'État de source peut demander directement la confirmation du statut de résidence aux autorités fiscales de l'autre État en vertu des dispositions relatives à l'échange de renseignements de la convention pertinente[8]. Si l'État de source demande ou exige une certification des autorités fiscales de l'autre État, il peut s'attendre à être tenu de fournir une certification similaire à l'égard de ses propres résidents qui, à leur tour, demandent les avantages de la convention dans l'autre État. Les certificats de résidence délivrés par les autorités fiscales de l'autre pays sont utiles, mais ils ne devraient pas être traités comme étant contraignants pour le pays de source.

Dans le cas des intérêts, dividendes et redevances, le non-résident doit également démontrer qu'il est le bénéficiaire effectif des montants en question[9]. Si la question du bénéficiaire effectif peut également faire l'objet d'une demande de renseignement aux autorités fiscales de l'autre État, une enquête indépendante n'en est pas moins nécessaire dans la mesure où cet État pourrait utiliser une définition différente du bénéficiaire effectif à ces fins. Des faits pertinents pour la détermination du bénéficiaire effectif peuvent toutefois être obtenus de l'autre État.

Si le non-résident n'a pas été soumis à la retenue à la source, il est quasiment certain que l'impôt aura été calculé et payé sur la base de l'avantage conventionnel ou de l'exemption demandés. Aussi, tout retard dans l'évaluation de la demande par l'État de source entraînera-il un retard dans le recouvrement de l'impôt dû si l'avantage conventionnel est finalement refusé. C'est pourquoi il importe que le droit interne prévoie le paiement d'intérêts sur les impôts impayés à la date d'échéance, indépendamment des retards dans l'évaluation. En revanche, des intérêts devraient être payables sur les remboursements

[8] Voir la section 5 ci-dessous.

[9] Voir le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

retardés en raison de retards dans l'évaluation des demandes conventionnelles. Prévoir des intérêts sur ces remboursements est de nature à apaiser les préoccupations que d'éventuelles retenues excessives découragent l'investissement et les activités d'entreprise des non-résidents. Les retards, quant à eux, sont susceptibles de rendre plus difficile le recouvrement de l'impôt. Cela met en évidence l'importance de la retenue à la source dans la mesure où elle est possible.

Bien que la retenue à la source ne soit généralement pas applicable dans le cas de revenus tirés par un non-résident d'une activité d'entreprise exercée dans le pays de source autre qu'une activité de prestation de services[10], il pourrait être envisagé d'exiger une retenue à la source à l'égard des paiements effectués à des non-résidents par le gouvernement ou d'autres organismes publics dans le cadre de contrats de construction ou de conseil avec des non-résidents. Ces paiements devraient également être déclarés aux autorités fiscales. Exiger des principales parties contractantes dans de tels projets de déclarer les paiements versés aux sous-traitants qui sont, ou semblent être, des non-résidents, pourrait également être envisagé. Les retenues pourraient être établies à des taux suffisamment élevés pour inciter les non-résidents à soumettre une déclaration et à demander les avantages de la convention, mais pas au point de provoquer des problèmes de liquidités ou de décourager l'exercice d'une activité d'entreprise dans le pays de source.

Il convient de noter que les revendications de résidence en vertu de la convention sont peu susceptibles d'importer dans le cas des revenus d'emploi, sauf si le salarié est employé par un employeur non résident sans aucun établissement stable dans le pays de source, auquel cas le salarié sera exempté de l'impôt du pays de source s'il séjourne dans ce pays pendant 183 jours ou moins[11]. Sinon, en vertu d'une convention type, les salariés non résidents seront imposés en

[10] Comme on l'a mentionné plus haut dans la section 1.2, parce que les dépenses représentent une plus faible proportion du revenu brut dans certaines activités d'entreprise de services, et parce que les prestataires de services non résidents peuvent n'avoir qu'une présence transitoire dans l'État de la source, la retenue à la source est souvent pratique et souhaitable dans ces cas.

[11] Article 15 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

totalité ou en grande partie dans l'État de source sur leurs revenus tirés d'un emploi exercé dans cet État. Les déclarations de revenus ne seront utiles que pour réclamer des déductions ou d'autres crédits applicables aux termes des dispositions du droit interne. Il en est de même pour les aliénations de biens immeubles.

4.2 Exonérations administratives

Lorsque la retenue à la source est requise, le non-résident ou le débiteur résident tenu de procéder à la retenue peut avoir la possibilité d'obtenir une exonération ou décision des autorités fiscales de l'État de source qui confirme le taux de retenue approprié ou l'exemption. La demande d'une telle exonération ou décision est soumise aux mêmes enjeux que l'évaluation des demandes conventionnelles dans une déclaration de revenus et les mêmes renseignements ou éléments de preuve devraient être requis. Lorsque l'exonération ou la décision est obtenue, il peut être souhaitable d'exiger l'inclusion d'une référence à la décision dans toute déclaration produite par le débiteur ou dans la déclaration, le cas échéant, qui est finalement produite. Une telle demande soulève les mêmes questions quant aux ressources et délais administratifs, mais peut être utile en cas de paiements récurrents faits au non-résident. Il faudrait envisager d'exiger le renouvellement ou l'actualisation de ces demandes d'exonération de temps à autre pour qu'elles soient à jour.

4.3 Renseignements fournis aux débiteurs résidents

Au lieu d'accorder des exonérations ou décisions administratives, l'État de source pourrait compter sur les débiteurs résidents pour demander des renseignements aux récipiendaires non résidents et juger s'il y a lieu de consentir à toute demande conventionnelle de retenue réduite ou nulle. Ce procédé est moins cher et certainement plus rapide, mais il ne peut donner satisfaction que si les débiteurs résidents sont suffisamment diligents et compétents pour évaluer correctement la demande conventionnelle revendiquée. En outre, des mesures de droit interne seront nécessaires pour pénaliser les débiteurs résidents qui ne procèdent pas à la retenue appropriée, y compris par erreur ou négligence dans l'évaluation des demandes conventionnelles. En général, un tel débiteur délinquant serait responsable du montant qui aurait dû être retenu, ainsi que des intérêts et d'une pénalité selon la nature du manquement.

4.4 Demandes de remboursement

Le traitement des demandes de remboursement par les non-résidents implique les mêmes considérations de temps et de ressources que le traitement des demandes d'exonérations ou de décisions ou l'évaluation des demandes d'avantages conventionnels dans une déclaration. Pour les autorités fiscales, la question principale est de veiller à ce que les délais de traitement des demandes n'aient pas une incidence négative sur l'investissement dans l'État de source.

5. Collecte de renseignements

5.1 Dispositions conventionnelles typiques

Les dispositions conventionnelles typiques relatives à l'échange de renseignements[12] exigent des États contractants d'échanger tout renseignement « vraisemblablement pertinent » à l'administration des impôts (visés ou non par la convention) et à l'égard de toute personne (non limité aux résidents de l'un ou l'autre État en vertu de la convention). Elles englobent les échanges réguliers et automatiques et les échanges faits spontanément par l'un des États, mais, dans la plupart des cas, l'échange interviendra en réponse à une demande spécifique de l'autre État. L'article 26 (3) (a) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, reconnaissant le caractère ouvert de cette obligation, stipule que l'État requis ne saurait être obligé de prendre des mesures dérogeant à sa législation ou à sa « pratique administrative » ou à celles de l'autre État. Le paragraphe 16 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies indique que l'article 26 (3) (a) précise qu'« un État contractant n'est pas tenu de prendre des mesures contraires à sa législation et à sa pratique administrative pour mettre des renseignements à la disposition de l'autre État contractant ». Par conséquent, cette disposition empêche les conflits entre le droit interne de l'État et ses obligations conventionnelles.

---

[12] Voir, par exemple, l'article 26 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE et les commentaires qui s'y rapportent. Voir également le chapitre IX, Échange de renseignements, par Diane M. Ring.

L'article 26 (3) (b) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE stipule qu'un État n'est pas tenu de fournir des renseignements « qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant » Les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE[13] affirment que cette condition s'étend à l'incapacité d'un État à fournir des ressources administratives suffisantes et que cela donnerait le droit à l'autre État de refuser de répondre à une demande sur la base de la réciprocité. Les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies[14], d'autre part, affirment que l'article 26 (3) (b) est conçu pour empêcher l'imposition d'une « charge déraisonnable » à l'État requis et indiquent clairement[15] que l'insuffisance des ressources administratives dans un État (comme un pays en développement) n'autorise pas l'autre partie à la convention (comme un pays développé) à refuser de répondre à une demande de renseignements sur la base de la réciprocité. Le paragraphe 20.4 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies suggère que les États contractants pourront vouloir évoquer expressément dans leurs conventions cette disparité de la capacité administrative.

5.2 Exposition aux demandes d'échange de renseignements

Lorsque les ressources administratives d'un État sont insuffisantes pour répondre aux demandes de renseignements fondées sur les conventions, il n'est pas clair, en l'absence de dispositions spécifiques dans la convention, s'il peut refuser de telles demandes sur la base de la réciprocité, comme on l'a mentionné précédemment. Selon la tolérance de l'autre État contractant, cette absence de réciprocité pourrait diminuer sa capacité à obtenir des renseignements de l'autre État afin d'évaluer les demandes fondées sur les conventions par les non-résidents. Lorsqu'un État estime qu'une telle situation est susceptible de se

[13] Paragraphe 15 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE.

[14] Paragraphe 20 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[15] Paragraphes 20.3 et 20.4 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

produire, il peut être préférable de traiter le problème directement, soit dans le cadre de la négociation d'une première convention ou dans la négociation de modifications ultérieures, en clarifiant, par protocole ou note diplomatique, les attentes réalistes mutuelles des parties en matière d'échanges de renseignements.

Tout État assumant les obligations conventionnelles en matière d'échange de renseignements doit prendre des mesures pour veiller à ce que les dispositions de son droit interne relatives à la collecte et à la divulgation de renseignements soient suffisamment larges pour englober ses obligations conventionnelles. En particulier, le secret bancaire n'est plus une contrainte acceptable à la capacité d'un pays à échanger des renseignements. La plupart des pays ont convenu de se conformer aux normes internationales en matière d'échange de renseignements, qui sont mises en œuvre à travers le travail du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales[16].

6. Assistance en matière de recouvrement

6.1 Dispositions conventionnelles typiques

L'article 27 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoit une obligation potentiellement large pour qu'un État contractant recouvre les impôts impayés de l'autre État. Il n'est pas limité aux créances fiscales au titre des seuls impôts visés par la convention mais s'étend à tout impôt dont le prélèvement n'est pas contraire à la convention. L'État requis est tenu de recouvrer la créance fiscale en utilisant les mêmes mécanismes d'observation et de recouvrement qu'il utiliserait pour ses propres impôts impayés. L'article 27 suppose que le contribuable dans l'État requérant a épuisé tous les recours qui pourraient empêcher ou retarder le recouvrement du montant en question. La validité matérielle de la demande de l'État requérant ne peut pas être contestée à nouveau dans l'État requis.

Les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE notent que les dispositions larges de l'article 27 peuvent ne pas

[16] Pour plus d'informations, voir http://www.oecd.org/tax/transparency/.

correspondre au droit interne ou aux dispositions ou pratiques administratives nationales. Dans de tels cas, il est prévu que les États contractants peuvent choisir de ne pas inclure un tel article dans la convention. Dans la pratique, les dispositions relatives à l'assistance en matière de recouvrement sont encore relativement rares et varient considérablement d'une convention à l'autre et pourraient être limitées au recouvrement des montants dont le paiement a été spécifiquement prévu dans la convention, ou au recouvrement auprès des résidents fiscaux de l'État requérant qui possèdent des actifs dans l'État requis.

Un État qui conclue une convention fiscale devrait examiner attentivement les avantages et les coûts de l'inclusion d'un article relatif à l'assistance en matière de recouvrement dans la convention, eu égard à la charge administrative potentielle qu'il implique. Cet examen comprendrait une estimation du montant de l'impôt impayé, qu'il pourrait recouvrer en vertu de la convention.

6.2 Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[17] (parfois appelée le « Traité de Strasbourg ») prévoit l'échange de renseignements, l'assistance en matière de recouvrement et de notification de documents, dans des termes qui sont généralement similaires aux dispositions du Modèle de convention de l'OCDE. Un État qui est prêt à accepter des obligations considérables à l'égard de l'échange de renseignements et d'assistance en matière de recouvrement pourrait envisager d'adhérer au Traité de Strasbourg, puisqu'il offre une méthode plus pratique de traiter simultanément avec un assez grand nombre de pays. Sa portée relativement large, cependant, impose la prudence, pour les raisons évoquées précédemment, concernant les charges administratives impliquées.

---

[17] Le texte de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Amended_Convention_June2011_ EN.pdf.

7. Non-discrimination

L'article 24 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE stipule que les « ressortissants » d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune « imposition ou obligation correspondante, qui est autre ou plus lourde» que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les ressortissants de cet autre État qui se trouvent dans la même situation. Les dispositions administratives abordées dans le présent chapitre ne devraient pas être considérées comme discriminatoires aux termes de l'article 24 (1) pour deux raisons. En premier lieu, elles seraient imposées sur la base de la résidence, et non sur celle du statut de « ressortissant ». En second lieu, la plupart de ces dispositions, telles que les exigences de retenue à la source et de déclaration, sont applicables aux résidents de l'État de source, pas aux non-résidents. De plus, les dispositions applicables aux non-résidents, telles que les exigences de déclaration fiscale pour les non-résidents exerçant des activités d'entreprise dans l'État de source ou l'exigence de demander des remboursements, s'appliquent aux résidents et aux non-résidents de la même manière.

8. Règles de lutte contre l'évitement fiscal

En général, il ne devrait pas y avoir de conflit entre les règles nationales visant à prévenir la fraude fiscale ou l'évitement fiscal inapproprié et les dispositions d'une convention fiscale, compte tenu de l'opinion dominante selon laquelle une convention devrait être interprétée au sens large afin d'empêcher son utilisation à l'encontre de l'objet et du but de ses dispositions[18]. Il serait également possible d'exclure spécifiquement les dispositions nationales anti-abus de toute limitation conventionnelle.

La question la plus difficile, notamment pour un pays en développement, est la gestion de l'application et du respect des dispositions anti-abus complexes, telles que les règles de prix de transfert, qui nécessitent un haut degré d'expertise et des capacités administratives.

---

[18] Voir le chapitre premier, note 3 supra, à la section 8, et le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Philip Baker.

Ces règles s'appliquent aux résidents de l'État de source, mais leur application nécessite généralement des renseignements sur des transactions avec les non-résidents. Si un pays a la capacité d'administrer ces règles, le fait d'assumer les obligations conventionnelles, telles que l'échange de renseignements sur les activités des non-résidents dans ce pays, pourrait ne pas imposer une charge supplémentaire excessivement lourde aux autorités fiscales. Si le pays n'a pas cette capacité, le fait d'ajouter des obligations conventionnelles peut aggraver la situation.

Généralement, une des difficultés dans l'évaluation des dispositions anti-abus est leur éventuel effet négatif sur l'investissement dans le pays (ou du moins l'évocation par les non-résidents que ce serait le cas). Dans la mesure où il s'agit d'une réelle préoccupation, le délai supplémentaire dû à la difficulté administrative éprouvée par un pays dans l'application de ces dispositions renforcerait cet effet. Le même problème se pose à l'égard des retards accusés dans les remboursements ou exonérations dans le cas des retenues.

9. Délais de prescription

Dans certains cas, une convention peut contenir des délais de prescription, qui limitent la période dans laquelle un État contractant peut imposer ou réimposer un non-résident, qui sont plus courts que ceux applicables en vertu du droit interne. En raison de la pression supplémentaire que cela impose aux autorités fiscales (et l'encouragement induit du contribuable non-résident à retarder intentionnellement les choses dans l'espoir de déclencher la prescription), un État devrait examiner attentivement une telle disposition avant de l'accepter. En général, l'avantage d'avoir plus de temps pour imposer devrait compenser toute charge supplémentaire créée pour ses propres résidents qui font l'objet de vérification ou de réimposition dans l'autre État à la suite du délai supplémentaire s'appliquant réciproquement. Il faudrait aussi envisager de prévoir dans le droit interne de l'État des délais de prescription plus longs lorsque les contribuables sont des non-résidents ou lorsque les transactions impliquent des non-résidents. Ceci reflète la difficulté supplémentaire et les retards dans l'obtention de renseignements, ce qui est souvent le cas avec les transactions transfrontalières ou les non-résidents. De telles dispositions ne seront pas contraires aux dispositions de non-discrimination de l'article 24 des Modèles de convention des

Nations Unies et de l'OCDE, si elles s'appliquent de la même manière aux non-résidents, tels que ceux exerçant des activités d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'État de source, et aux résidents de l'État de source exerçant les mêmes activités.

10. Charge de la preuve

Le contribuable étant le mieux au fait de sa situation, y compris des transactions auxquelles il a participé, et des raisons de cette participation, il est raisonnable d'imposer la charge initiale de réfutation d'une proposition de redressement sur le contribuable, dans le cadre du droit interne. Si tel est le cas dans le droit interne, les dispositions conventionnelles ne devraient pas inverser cette charge (et ça ne devrait normalement pas être le cas en vertu des dispositions des conventions standards ou types). De même, la norme de preuve (probablement sur une prépondérance des probabilités, mais peut-être différente dans le droit interne) ne devrait ni être assouplie pour le contribuable ni rendue plus exigeante pour les autorités fiscales en vertu des dispositions d'une convention.

11. Conclusion

En concluant des conventions fiscales, les pays en développement se heurtent à un certain nombre de questions liées notamment à l'impact des exigences d'une convention typique sur la capacité administrative de leurs autorités fiscales. Des efforts devraient être faits pour cerner ces exigences et les autres répercussions qu'ont les conventions fiscales sur le droit interne avant d'entamer des négociations pour leur conclusion. L'acquisition de l'expertise nécessaire pour appliquer les conventions fiscales efficacement devraient être une priorité.

Chapitre V

Imposition des non-résidents sur les bénéfices des entreprises

Jinyan Li*

1. Introduction

L'imposition des non-résidents sur les bénéfices des entreprises est importante pour les pays en développement pour générer des recettes fiscales et pour encourager l'investissement étranger et les échanges commerciaux. Le pays de source a le droit légitime d'imposer les bénéfices des entreprises générés sur son territoire. Les conventions fiscales n'imposent pas de limites à ces droits d'imposition, autres que l'obligation d'imposer les bénéfices nets (au lieu des bénéfices bruts) dans certaines situations, une fois le seuil d'imposition atteint. À ce titre, cette source de recettes fiscales appartient au pays de source. Le pays de résidence d'un contribuable non résident ne s'attend généralement pas à partager les recettes fiscales. Il est vrai que le pays de résidence a également le droit d'imposer les bénéfices, mais il accorde généralement une imputation au titre de l'impôt du pays de source ou les exempte pour éviter la double imposition. Si le pays de résidence accorde une imputation des impôts payés dans le pays de source, le non recouvrement des impôts dus au pays de source est un transfert fiscal vers le pays de résidence, sans aucun avantage pour le contribuable[1].

Pour le pays de source, le seuil d'imposition des bénéfices d'entreprise de contribuables non résidents est l'existence d'un établissement stable par l'intermédiaire duquel est exercée l'activité d'entreprise du contribuable non résident. Une imposition inefficace des bénéfices

* Professeur, Osgoode Hall Law School, Université York, Toronto, Canada.

[1] Toutefois, si le pays de résidence est un pays d'« exemption », c'est-à-dire que les bénéfices d'entreprise réalisés dans le pays de source sont exemptés d'impôt, la non-imposition des bénéfices d'entreprise dans le pays de source reviendrait à une double non-imposition, ce qui n'est pas prévu par les conventions fiscales.

d'entreprise réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable peut entraîner une perte de recettes fiscales associées à un établissement stable, mais aussi l'éventuelle perte de recettes fiscales de filiales de sociétés étrangères. Dans les cas où un établissement stable et une filiale sont interchangeables dans l'exercice d'activités d'entreprise dans le pays de source, les sociétés étrangères seraient probablement encouragées à utiliser un établissement stable plutôt qu'une filiale lorsque les bénéfices imputables à un établissement stable ne sont pas imposés aussi efficacement que les bénéfices d'une filiale.

La manière dont les impôts sur les bénéfices des entreprises sont recouvrés et appliqués et l'efficacité et l'équité, réelles ou perçues, dans le traitement des non-résidents peuvent avoir une incidence sur le climat d'affaires. Pour les contribuables non résidents, les impôts font partie du coût de faire des affaires. La certitude et la prévisibilité en matière d'imposition sont peut-être aussi importantes que le montant de l'impôt. Aussi, une administration fiscale compétente peut-elle non seulement recouvrer les impôts dus, mais aussi contribuer à un climat d'affaires favorable à l'investissement étranger. En revanche, si l'administration fiscale est inefficace ou incompétente, donnant lieu à l'incertitude, à la confusion ou au désagrément pour les contribuables, un tel climat pourrait décourager les sociétés étrangères de faire des affaires ou d'investir dans le pays de source.

L'imposition des non-résidents sur les bénéfices d'entreprise pose de nombreuses questions administratives complexes parce que différents types de bénéfices d'entreprise sont soumis à divers seuils d'imposition, différentes règles relatives à la source et différentes méthodes de calcul et de recouvrement. Contrairement à l'impôt du pays de source sur le revenu d'investissement et le revenu d'emploi qui sont normalement recouvrés par voie de retenue, les bénéfices d'entreprise sont généralement imposés sur un montant net, fondé sur l'auto-imposition. Une administration fiscale efficace nécessite des ressources et des procédures adéquates. Malheureusement, de nombreux pays en développement sont confrontés à de nombreux défis à cet égard.

Après une brève discussion sur les moyens d'obtenir des renseignements fiscaux, le présent chapitre analyse cinq aspects importants de l'imposition des bénéfices d'entreprise tirés par les non-résidents dans le pays de source, à savoir :

a) l'identification du contribuable non résident exerçant une activité d'entreprise dans le pays de source et du pays dans lequel le contribuable non-résident donné est résident ;

b) le cadre prévu par une convention fiscale pour l'imposition des bénéfices d'entreprise ;

c) si le contribuable non-résident exerce son activité d'entreprise dans le pays de source par l'intermédiaire d'un établissement stable ;

d) l'imputation des bénéfices à l'établissement stable ; et

e) le recouvrement et l'application des impôts.

Le présent chapitre est axé sur les articles 5 et 7 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[2] (Modèle de convention des Nations Unies) et du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[3] (Modèle de convention de l'OCDE)[4]. Une discussion approfondie sur l'imposition des services (y compris les services d'artistes et d'athlètes) et des revenus d'investissement, qui sont des catégories importantes de bénéfices d'entreprise, est prévue dans des chapitres distincts[5]. L'imposition d'autres types de bénéfices d'entreprise, tels que les transports et les biens immeubles, est évoquée dans le présent chapitre dans la mesure où elle est utile à la compréhension des articles 5 et 7.

---

[2] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York : Nations Unies, 2011).

[3] Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

[4] Sauf indication contraire, toutes les références à des articles dans le présent chapitre sont des références aux articles des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

[5] Voir le chapitre VI, Imposition des prestataires de services non résidents, par Ariane Pickering, et le chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede.

2. Renseignements fiscaux

De bons renseignements sont la clé d'une imposition efficace des bénéfices d'entreprise des non-résidents dans le pays de source. Les autorités fiscales du pays de source ont besoin de savoir quels sont les non-résidents qui exercent une activité d'entreprise dans leur pays et si l'activité est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable. Cette détermination est très factuelle et exige des autorités fiscales d'avoir de bons renseignements sur les activités du contribuable non-résident dans le pays de source. Obtenir des renseignements du non-résident ou sur le non-résident est souvent difficile. Dans de nombreux pays en développement, il peut y avoir un sérieux déficit de renseignements[6]. La présente section traite brièvement des moyens de pallier ce déficit.

2.1 Quel type de renseignements ?

L'objectif de l'obtention de renseignements est de permettre à l'administration fiscale de déterminer si un contribuable non résident exerce des activités d'entreprise, atteint le seuil d'imposition, a des recettes et des dépenses liées à un établissement stable et si les prix pratiqués pour les opérations internes entre l'établissement stable et l'entreprise non résidente reflètent le principe de pleine concurrence. Sans doute, l'utilité des renseignements est plus importante que leur exhaustivité et leur quantité.

Les exigences de renseignements spécifiques du pays de source peuvent dépendre de facteurs propres à l'entreprise (tels que, par exemple, dans le cas des projets d'exploitation pétrolière et gazière en mer, des assurances ou des services techniques) ou d'exigences juridiques générales (telles que, par exemple, dans les cas où toutes les succursales doivent s'enregistrer quelle que soit la nature des activités d'entreprise). Si le pays de source cherche à déterminer le seuil d'imposition que représente l'existence d'un établissement stable, lequel diffère d'une activité d'entreprise à l'autre, il peut exiger des renseignements différents pour différents seuils. Par exemple, la propriété de

---

[6] Robert Couzin, "Imposing and Collecting Tax" in Brian J. Arnold, Jacques Sasseville and Eric M. Zolt, eds., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties* (Canadian Tax Foundation, 2003), pp. 171-200.

certaines catégories de biens dans le pays de source (ex. les usines, les ressources naturelles et les actifs qui peuvent constituer un bureau), les contrats avec des agents locaux ou des contrats avec des clients locaux (tels que des contractants généraux avec des sous-traitants). Il n'est pas rare que les pays exigent des contribuables non résidents de fournir des organigrammes et des renseignements qui permettront d'évaluer les prix de pleine concurrence pour les opérations entre parties liées.

Plusieurs facteurs doivent être pris en compte dans l'élaboration de règles sur la demande de renseignements. En premier lieu, il faut garder à l'esprit la charge administrative du contribuable et les ressources de l'administration fiscale. Les contribuables non résidents se plaindront de la charge administrative s'ils sont tenus de produire et de conserver des renseignements jugés superflus ou ne pouvant être utilisés par l'administration fiscale. Dans de nombreux pays, ces renseignements doivent être traduits dans la ou les langue(s) officielle(s) du pays de source, ce qui entraîne un coût supplémentaire. Une exigence de renseignements de type « pêche aux renseignements » peut se retourner contre le pays de source : les renseignements peuvent ne pas être pertinents, un mauvais renseignement peut éclipser un bon renseignement, et les contribuables peuvent être « mécontents ». Par conséquent, le pays de source ne peut pas tirer profit de l'« avidité de renseignements »[7].

En second lieu, le format des renseignements est aussi important que le contenu. Il serait souhaitable que les renseignements fiscaux soient sous forme électronique qui peut être utilisé par l'administration fiscale pour faire des comparaisons avec d'autres années, d'autres contribuables et d'autres secteurs, ou pour déterminer l'incidence des différents modèles de répartition des coûts ou de prix de transfert sur le bénéfice imputable à l'établissement stable. La standardisation des jeux et formats de données importe aussi bien pour les détails « sophistiqués » que pour les équivalents « sommaires » (format de papier et codage couleur standards).

2.2 Sources de renseignements

Les principales sources de renseignements fiscaux sont les contribuables non résidents, les agents chargés de procéder à la retenue à la

[7] Ibid.

source, l'autorité compétente de l'autre pays partie à la convention et d'autres agences dans le pays de source. Bien que les exigences applicables aux contribuables résidents doivent s'appliquer de la même manière aux contribuables non résidents assujettis à l'impôt dans le pays de source, les règles locales peuvent être inadéquates en raison des impératifs différents en matière de renseignements nécessaires à l'établissement de la charge fiscale des contribuables non résidents et de la difficulté à obtenir des renseignements des non résidents.

2.2.1 Contribuables

Les contribuables possèdent les renseignements nécessaires sur leurs activités d'entreprise qui sont utiles aux fins d'imposition. Les lois du pays de source exigent généralement des contribuables non résidents de fournir des renseignements de plusieurs façons, allant de l'enregistrement fiscal à la déclaration des opérations, en passant par les déclarations de revenus, les demandes d'exemption en vertu de la convention et la fourniture d'autres renseignements sur demande.

L'enregistrement fiscal semble courant dans de nombreuses parties du monde. Dans un tel système, un contribuable non résident est tenu de s'enregistrer auprès de l'administration fiscale si certaines conditions sont réunies, telles que l'exercice d'une activité d'entreprise pour une période déterminée (par exemple, la Russie), ou l'établissement d'une succursale ou d'un bureau de représentation (par exemple, la Chine[8] et la Thaïlande). Par exemple, une société étrangère exerçant

---

[8] En Chine, une société étrangère doit obtenir un permis d'exploitation pour son bureau de représentation en Chine en vertu du « Règlement sur l'administration de l'enregistrement des bureaux résidents d'entreprises étrangères », publié par le Conseil d'État le 19 novembre 2010. Le texte anglais est disponible sur http://english.mofcom.gov.cn/aarticle/policyrelease /announcement/201012/ 20101207344274.html (consulté le 30 avril 2013). En vertu des dispositions provisoires de l'Administration fiscale d'État sur l'administration de la fiscalité des bureaux de représentation résidents d'entreprises étrangères (Guo Shui Fa [2010] No.18, publiées le 20 février 2010, le bureau de représentation doit s'enregistrer dans les 30 jours suivant la délivrance du certificat d'enregistrement auprès du Bureau des impôts local compétent. Les documents suivants doivent être soumis : (i) un certificat d'enregistrement ; (ii) une lettre d'approbation ; (iii) la preuve d'un compte bancaire (documents

des activités d'entreprise en Thaïlande, qu'elle établisse une succursale ou un bureau, doit demander un numéro d'identification fiscale auprès du Ministère du revenu. Le contribuable doit remplir un formulaire de demande[9] et fournir certains documents à l'appui, tels qu'une copie de la licence d'enregistrement d'une société. Le formulaire de demande comprend généralement des renseignements tels que le nom, l'adresse, l'agent ou le représentant local, le type et la durée de l'activité. L'exigence d'enregistrement n'est pas formellement reliée au statut fiscal ultérieur du contribuable non résident. Le seuil d'imposition est déterminé sur la base des faits et pas uniquement sur l'enregistrement. En pratique, cependant, l'enregistrement fiscal peut constituer un indice non-négligeable évoquant une implantation substantielle dans le pays de source.

La déclaration des opérations apporte des éléments d'information pertinents supplémentaires qui peuvent être utile à l'imposition des contribuables non résidents sur leurs bénéfices d'entreprise dans le pays de source. Un type de déclaration des opérations concerne les opérations entre entreprises liées, ce qui fait souvent partie de la documentation des prix de transfert. La déclaration peut couvrir les relations, la structure organisationnelle du groupe d'entreprise, le type d'opérations, etc. Un autre type courant de déclaration des opérations a trait aux services fournis par les non-résidents. Ces déclarations sont souvent associées à une exigence de retenue d'impôt à la source.

Les déclarations de revenus doivent être produites par les contribuables non résidents, dans certaines circonstances, conformément à la législation fiscale nationale. La déclaration de revenus est souvent la même pour les entreprises nationales et étrangères ; elle est produite chaque année. Les contribuables non résidents doivent également demander les avantages conventionnels, souvent selon des

---

comptables) ; (iv) un certificat de code d'organisation de l'entreprise ; et (v) l'identification de la personne physique déposant la demande. Le Bureau des impôts local compétent délivrera (i) un certificat d'enregistrement fiscal local et (ii) un certificat d'enregistrement fiscal de l'État.

[9] Voir Thaïlande, Ministère du revenu, Guide de l'impôt sur le revenu pour les sociétés étrangères, sur http://www.rd.go.th/publish/20470.0.html (consulté le 30 avril 2013).

modalités prescrites[10]. Il convient de mentionner la question des « doubles seuils ». Le seuil d'imposition des contribuables non résidents est souvent plus faible en droit interne que le critère de l'établissement stable. Autrement dit, un contribuable non résident qui atteint le seuil prévu en droit interne peut être exempté d'impôt si l'activité d'entreprise se trouve sous le seuil de l'établissement stable. Néanmoins, l'obligation de produire une déclaration de revenus repose sur le seuil national. Un contribuable non résident devrait faire connaître, dans sa déclaration, sa position relative à l'applicabilité d'une convention à sa situation en déclarant que ses activités d'entreprise ne permettent pas d'atteindre le seuil d'imposition dans le pays de source en vertu de la convention applicable. Ce renseignement peut être très utile en ce qu'il permet à l'administration fiscale d'examiner la validité de la demande d'avantages conventionnels et de signaler des cibles potentielles pour vérification[11].

2.2.2 Agents chargés de procéder à la retenue à la source

La retenue est particulièrement efficace comme moyen de recouvrement de l'impôt sur de nombreuses formes de bénéfices d'entreprise payés aux non-résidents (c'est-à-dire les dividendes, intérêts, redevances et honoraires). Il s'agit aussi d'un moyen efficace et, sans doute,

[10] Voir, par exemple, l'Agence du revenu du Canada, Annexe 91, Renseignements concernant les demandes d'exonération selon une convention fiscale, disponible sur http://www.cra-arc.gc.ca /E/pbg/tf/ t2sch91/README.html (consulté le 30 avril 2013) et Chine, Administration fiscale d'État, Mesures administratives de bénéfice des avantages conventionnels par les résidents non fiscaux (les Mesures), Guo Shui Fa [2009] No. 124, 24 août 2009, disponible sur www.chinatax.gov.cn (en chinois) (consulté le 30 avril 2013). Un non-résident doit soumettre les pièces justificatives suivantes aux autorités fiscales pour obtenir une réduction d'impôt ou une exemption en vertu d'une convention fiscale : (i) les formulaires de demande ; (ii) un certificat de résident délivré par l'autorité compétente du pays de la convention ou de la région ; (iii) des documents attestant le droit du contribuable au paiement, tels que le certificat de propriété des biens, l'accord, le bon de paiement, ou le certificat délivré par un intermédiaire ou un agent notaire.

[11] Voir Robert Couzin, "Imposing and Collecting Tax" in Brian J. Arnold, Jacques Sasseville and Eric M. Zolt, eds., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, note de bas de page 6 supra, p. 183.

du seul mécanisme concret de collecte de renseignements auprès des contribuables non résidents qui n'ont pas de présence d'affaire dans le pays de source. Cela que la retenue d'impôt soit ou non libératoire ou provisoire.

Les agents chargés de procéder à la retenue à la source demandent souvent une déduction pour les paiements (autres que les dividendes) dans le calcul de leur propre charge fiscale. Par conséquent, outre les déclarations de renseignements produites par les agents chargés de procéder à la retenue au titre des paiements aux non-résidents, les déclarations fiscales générales des agents chargés de procéder à la retenue à la source peuvent révéler des renseignements utiles sur les paiements aux non-résidents sous la forme d'intérêts et redevances qui sont déduits dans le calcul des bénéfices de l'agent.

2.2.3 Autres organismes publics

D'autres organismes publics qui administrent l'enregistrement des sociétés, l'enregistrement de la propriété intellectuelle, la réglementation de l'industrie, les investissements étrangers, les douanes et l'immigration disposent souvent de renseignements utiles à l'imposition des bénéfices d'entreprise générés par les contribuables non résidents. Par exemple, pour exercer des activités d'entreprise au Canada, une société étrangère devra s'enregistrer comme une « société extra-provinciale » dans toutes les provinces où elle a l'intention d'exercer ses activités[12]. En complétant le processus d'enregistrement, la société étrangère est tenue de désigner un mandataire résident de la province qui peut accepter la notification des documents juridiques au nom de la société étrangère, et un « siège » de la société dans la province par l'intermédiaire duquel les activités d'entreprise pourraient être exercées. L'enregistrement en tant que société extra-provinciale n'équivaut pas, en soi, un établissement stable aux fins d'imposition. De même, en Australie, une société étrangère doit s'enregistrer auprès

[12] Voir, par exemple, Ontario, Demande en vue d'obtenir un permis extraprovincial Formule 1 Loi sur les personnes morales extraprovinciales, disponible sur http://www.forms.ssb.gov.on.ca/mbs/ssb/forms/ssbforms.nsf/FormDetail?openform&ENV=WWE&NO=007-07065 (consulté le 30 avril 2013).

de la Australian Securities and Investments Commission (ASIC)[13]. Elle doit déposer la documentation appropriée, nommer un agent local et maintenir un siège social et, dans certains cas, un registre des membres locaux en Australie. Une fois enregistrée auprès de l'ASIC, la société étrangère doit se conformer à diverses obligations, telles que la communication de ses résultats financiers à l'ASIC. Le non-enregistrement d'une société étrangère en Australie est une infraction de responsabilité stricte passible d'amendes par l'ASIC et les tribunaux. Il peut y avoir une exigence d'enregistrement pour certaines industries, telles que les banques, l'assurance, l'exploitation minière, etc.

2.2.4 Échange de renseignements

Le mécanisme d'échange de renseignements des conventions fiscales permet à un pays de source d'obtenir des renseignements sur un non-résident du pays de résidence du non-résident[14]. L'expression « échange de renseignements » a un sens très large. Elle inclut « l'échange de documents et de renseignements non associés à telle ou telle catégorie de contribuables ainsi que la communication de renseignements par un État contractant indépendamment du fait que l'autre État contractant lui communique ou non des renseignements à ce moment-là »[15]. L'obligation de fournir les renseignements demandés est celle d'un échange « effectif » de renseignements. Autrement dit, l'État requis ne peut pas se soustraire à ses obligations au titre de l'article 26 par le biais d'atermoiements ou d'obstacles de procédure déraisonnables ou insurmontables, ou en prenant délibérément des dispositions qui l'empêchent d'obtenir des renseignements qui entrent normalement dans le cadre de l'échange[16]. Les types de renseignements demandés sont aussi larges. Par exemple, pour calculer

---

[13] Australian Securities and Investments Commission, Demande d'enregistrement en tant que société étrangère, disponible sur http://www.asic.gov.au/asic/pdflib.nsf/LookupByFile Name/402.pdf/$file/402.pdf (consulté le 30 avril 2013).

[14] Voir le chapitre IX, Échange de renseignements, par Diane M. Ring.

[15] Paragraphe 5 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention de Nations Unies.

[16] Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

les bénéfices imposables d'un établissement stable qui est situé dans le pays de source et a son siège de direction dans le pays de résidence, le pays de source peut demander au pays de résidence des renseignements sur les dépenses et les bénéfices du siège de direction et sur les opérations entre le siège de direction et tout autre établissement stable et entreprise associée[17].

Les pays en développement peuvent ne pas tirer pleinement profit des avantages du mécanisme d'échange de renseignements pour plusieurs raisons. Par exemple, le pays de source peut ne pas avoir suffisamment de renseignements pour connaître les bonnes questions à poser à l'autre pays. Il peut ne pas savoir si une entreprise non résidente exerce des activités d'entreprise dans son pays. Dans le cas d'échanges automatiques ou spontanés, les renseignements échangés peuvent ne pas être très utiles en l'absence d'un système de renseignements intégré qui peut contenir le volume des entrées et produire des résultats utiles. Le niveau de développement de la technologie de l'information peut varier considérablement d'un pays à l'autre.

3. Identifier le contribuable non résident

3.1 Étapes de l'application des dispositions des conventions

Il y a deux étapes importantes dans l'application des dispositions des conventions. La première étape consiste à identifier la personne qui gagne un revenu dans le pays de source et à déterminer la résidence de cette personne aux fins conventionnelles. La seconde étape consiste à déterminer quel article de la convention pourrait être applicable. Cette étape est importante parce que plusieurs articles d'une même convention peuvent s'appliquer à l'imposition des bénéfices d'entreprise.

3.2 Identifier le contribuable

Un non-résident exerçant une activité d'entreprise dans le pays de source peut être une personne physique ou une société. Une société

[17] Paragraphe 10.1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

peut être une société privée qui emploie son principal actionnaire pour fournir des services à ses clients. Par exemple, Mme X, une consultante en technologie de l'information résidente du pays R, peut fournir ses services dans le pays S à titre d'entrepreneur indépendante ou par l'intermédiaire de la société Xco, qui est établie dans le pays R. Dans le premier cas, Mme X est le contribuable à l'égard des bénéfices tirés des services fournis. Dans le second cas, la société Xco est le contribuable à l'égard des bénéfices tirés des services fournis par Mme X ; Mme X ne tire aucun bénéfice d'entreprise, mais un revenu d'emploi de la société Xco.

Une société non-résidente peut également être une entreprise multinationale réalisant des investissements dans le pays de source. Une telle société peut exercer des activités d'entreprise dans le pays de source directement par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une filiale constituée dans le pays de source. Une filiale étant une entité distincte de sa société mère, les bénéfices d'entreprise réalisés par la filiale ne sont imposables que pour la filiale, pas la société mère. La société mère ne peut être imposable dans le pays de source que sur les dividendes reçus de la filiale. En revanche, si une entreprise multinationale exerce son activité d'entreprise dans le pays de source par l'intermédiaire d'un établissement stable, l'entreprise multinationale est le contribuable à l'égard des bénéfices d'entreprise réalisés dans le pays de source. Comme on le verra plus loin, cependant, si la filiale agit comme un agent dépendant de sa société mère ou si la société mère utilise les locaux d'une filiale pour exercer sa propre activité d'affaire dans le pays de source, la société mère peut être considérée comme disposant d'un établissement stable et être assujettie à l'impôt dans le pays de source sur les bénéfices qui lui sont imputables.

3.3 Déterminer le statut de résident du contribuable

La question de savoir dans quelles situations un contribuable est résident aux fins conventionnelles est importante dans l'application des dispositions conventionnelles. La signification de « résidence » étant principalement régie par le droit interne, un contribuable peut être considéré comme un résident dans les deux pays qui sont parties à la convention conformément à leurs législations nationales respectives. Dans pareil cas, il importe d'appliquer les règles de départage de la convention pour

déterminer la résidence du contribuable aux fins conventionnelles.

La question de la double résidence des personnes physiques se pose souvent lorsque la personne physique maintient un foyer d'habitation permanent et des liens personnels et sociaux dans un pays et passe beaucoup de temps dans un autre pays. Selon la législation du pays de la visite (de source), elle est considérée comme une résidente sur la base de la durée de séjour dans ce pays (en général 183 jours). Selon la législation nationale du pays d'accueil (de résidence), elle est considérée comme une résidente sur la base du foyer d'habitation permanent ou des liens personnels et sociaux. La question de la double résidence des sociétés se pose lorsqu'une société est constituée en vertu des lois d'un pays, mais a son siège de direction centrale/effective dans un autre pays.

Les règles de départage de l'article 4 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE résolvent le problème de la double résidence des personnes physiques en faisant référence à l'emplacement du foyer d'habitation permanent, au centre des intérêts vitaux (personnels et économiques) ou au séjour habituel. Si ces règles ne permettent pas le départage, les autorités fiscales compétentes sont tenues de résoudre le problème par un accord amiable conformément à la procédure établie à l'article 25. Le siège de direction effective est l'élément de départage pour les sociétés.

Avoir accès aux renseignements pertinents est évidemment crucial pour les autorités fiscales. En général, le contribuable est la principale source de renseignements et est motivé à fournir suffisamment de renseignements pour favoriser le départage.

3.4 Déterminer quelle(s) disposition(s) conventionnelle(s) pourrai(en)t s'appliquer

Une fois qu'il est établi qu'un contribuable est un non-résident qui exerce des activités d'entreprise dans le pays de source, l'étape suivante consiste à déterminer quelles dispositions conventionnelles pourraient s'appliquer à l'imposition des bénéfices tirés de ces activités. Comme expliqué ci-dessous, les bénéfices d'entreprise peuvent être imposables en vertu de plusieurs articles d'une convention fiscale.

4. Cadre conventionnel d'imposition des bénéfices d'entreprise

4.1 « Entreprise » et « bénéfices »

Les termes « entreprise » et « bénéfices » ne sont généralement pas définis dans les conventions fiscales[18]. Conformément à l'article 3 (2), tout terme qui n'est pas défini dans une convention fiscale a le sens que lui attribue le droit interne du pays appliquant la convention. En général, les pays de droit civil ont tendance à qualifier tous les revenus des entreprises de revenu « d'entreprise ». Les pays de common law ont tendance à faire la distinction entre le revenu d'entreprise et le revenu d'investissement passif[19]. Le terme « bénéfices » s'entend généralement du bénéfice net en vertu de la législation nationale de l'impôt sur le revenu. Les coûts et dépenses encourus à des fins commerciales sont généralement déductibles dans le calcul des bénéfices.

Les types d'entreprises sont sans doute illimités dans la mesure où de nouvelles formes d'entreprises émergent constamment et les entreprises existantes subissent des transformations. D'une manière générale, toutes les activités d'entreprise impliquent du capital et des efforts humains. Le Modèle de convention des Nations Unies reconnaît les formes d'entreprises suivantes :

- Fabrication et transformation (usine, atelier) (article 5 (2))
- Ventes et négoce (bureau, succursale) (article 5 (2))
- Extraction de ressources naturelles (article 5 (2))
- Construction (article 5 (3) (a))

---

[18] Aux termes du Modèle de convention de l'OCDE, les articles 5 et 7 s'appliquent aux professions indépendantes, alors que le Modèle de convention des Nations Unies a une disposition distincte, l'article 14, pour l'imposition de ces professions.

[19] Voir John F. Avery Jones, et al., "Treaty Conflicts in Categorizing Income as Business Profits: Differences in Approach Between Common Law and Civil Law Countries", in Brian J. Arnold, Jacques Sasseville and Eric M. Zolt, eds., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, supra footnote 6, at pp. 25-54.

- Services (y compris les services conseils) (Article 5 (3) (b) et article 14)
- Assurances (Article 5 (6))
- Professions libérales (Article 14)
- Exploitations agricoles et forestières (article 6)
- Biens immobiliers (article 6)
- Entreprise bancaire (Article 7 (3))
- Transport (Article 8)
- Investissement (articles 10, 11 et 12) (investissement en capitaux propres, prêts, octroi de licences et crédit-bail).

4.2 Imposition des bénéfices d'entreprise en vertu de divers articles

Les bénéfices d'entreprise tirés par les non-résidents dans le pays de source sont potentiellement imposables en vertu de plusieurs dispositions d'une convention fiscale, selon le type d'activité. Par exemple, les bénéfices tirés de biens immobiliers sont imposables en vertu de l'article 6 ; les bénéfices tirés de la navigation maritime internationale et du transport international sont imposables en vertu de l'article 8 ; les bénéfices tirés de la détention de placements ou de l'octroi de licences ou de la location de biens sont imposables en vertu des articles 10, 11 et 12 ; et les bénéfices tirés des services peuvent être imposables en vertu de l'article 14 (Modèle de convention des Nations Unies, professions indépendants) et de l'article 17 (Artistes du spectacle et athlètes). Ces autres dispositions prévalent sur l'article 7, sous réserve des règles de renvoi à l'article 10 (4), l'article 11 (4) et l'article 12 (4) du Modèle de convention des Nations Unies et l'article 12 (3) du Modèle de convention de l'OCDE. Chaque disposition comporte son propre seuil autorisant l'imposition par le pays de source.

Par exemple, dans le cas de Mme X exerçant des activités à titre d'entrepreneur indépendante, ses bénéfices seraient imposables en vertu de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, alors que le revenu tiré par la société Xco serait imposable en vertu de l'article 7. L'entreprise multinationale qui exerce une activité dans le pays de source par l'intermédiaire d'un établissement stable serait

imposable en vertu de l'article 7, mais en vertu de l'article 10 si elle exerce une activité dans le pays de source par le biais d'une filiale locale, lorsque la filiale distribue les bénéfices sous forme de dividendes.

4.3 Seuil d'imposition à la source

Les bénéfices d'entreprise sont imposables dans le pays de source lorsque le seuil d'imposition est atteint. Comme il est résumé dans le tableau ci-après, le Modèle de convention des Nations Unies précise des seuils différents pour certains types d'entreprises.

Tableau : Imposition des bénéfices d'entreprise en vertu du Modèle de convention des Nations Unies

Types de bénéfices d'entreprise	*Article*	*Seuil d'imposition dans le pays de source*	*Montant imposable*
Général	7	Établissement stable	Bénéfice net
Bien immobilier	6	Situs des biens	Bénéfice net (Une retenue à la source sur le montant brut du loyer est autorisée dans certains cas)
Transport	8	s.o. (imposition exclusive dans le pays de résidence)	
Dividendes, intérêts et redevances	10, 11 et 12	Résidence du débiteur, ou établissement stable ou base fixe supportant le coût des intérêts/redevances	Montant brut en vertu des articles 10, 11 et 12 Montant net en vertu des articles 7 et 14
Aliénation de biens mobiliers faisant partie d'un établissement stable ou d'une base fixe	13	Établissement stable ou base fixe	Montant net
Aliénation de biens immobiliers	13	Situs des biens	Montant net

Types de bénéfices d'entreprise	*Article*	*Seuil d'imposition dans le pays de source*	*Montant imposable*
Aliénation d'actions d'une société si les biens de la société se composent « principalement » (> 50 %) de biens immobiliers	13	Situs des biens	Montant net
Aliénation de navires, bateaux et aéronefs	13	Siège de direction effective de l'entreprise	Montant net
Professions indépendantes	14	Base fixe, ou Présence physique pendant 183 jours ou plus	Montant net
Artistes et athlètes	17	Lieu d'activités/d'exécution	Montant net (en général)

4.4 Commerce électronique et activités d'entreprise réalisées en l'absence d'un établissement stable/d'une base fixe

Le cadre conventionnel en vigueur pour l'imposition des bénéfices d' entreprise repose sur l'existence d'un établissement stable ou d'une base fixe, ainsi que sur la présence physique du contribuable non résident dans le pays de source. Il ne tient pas compte du commerce électronique et d'autres nouveaux modèles d'affaires qui ne nécessitent pas d'établissement stable/de base fixe ou de présence physique dans le pays de source tout en étant capables de tirer d'importants bénéfices découlant de transactions avec des clients situés dans le pays de source. Un exemple est la vente en ligne de biens (produits matériels et numériques) qui peuvent être fournis par des moyens traditionnels (tels que les services postaux ou de messagerie) ou téléchargés à partir d'un site Web. Un autre exemple est la fourniture d'une gamme de services, y compris les technologies de l'information, des services professionnels, des services financiers, le service de soutien, la formation et les centres d'appels. Les transactions commerciales électroniques peuvent s'opérer entre une entreprise et des consommateurs ou entre entreprises.

Le pays où se trouvent les clients n'a pas compétence pour imposer les bénéfices d'entreprise en vertu de la convention faute d'un établissement stable ou d'une base fixe dans ce pays. Cependant, le pays de source a la possibilité de définir les transactions comme donnant lieu à une redevance, plutôt qu'à des bénéfices d'entreprise, afin que l'article 12 puisse s'appliquer. Dans certaines conventions fiscales conclues par des pays en développement, les honoraires pour services techniques sont considérés comme des redevances et sont soumis à une retenue libératoire dans le pays de source, même lorsque les services techniques sont fournis en dehors du pays de source, tant que le débiteur est un résident du pays de source. L'imposition des activités d'entreprise à distance dans ce cas est possible sur le plan administratif dans la mesure où le montant des paiements tend à être significatif et à inclure les redevances dans les accords de transfert de technologie. Les redevances étant assujetties à la retenue d'impôt à la source, il n'existe guère de charge administrative supplémentaire imposé à l'agent chargé de procéder à la retenue à l'égard de la retenue au titre des honoraires. C'est particulièrement vrai dans le cas d'opérations entre entreprises. Les transactions entre entreprises et consommateurs sont plus problématiques, car il n'est pas réaliste de penser que les consommateurs puissent retenir l'impôt sur chaque petit montant payés aux fournisseurs ou prestataires de services non résidents.

Afin que l'autorité fiscale du pays de source puisse appliquer l'article 12, les lois fiscales nationales doivent clairement comprendre une définition large de la redevance et cet article doit suivre le Modèle de convention des Nations Unies.

4.5 Non-discrimination

Conformément à l'article 24 (3) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, le pays de source n'a pas le droit de discriminer à l'égard des établissements stables des entreprises non résidentes. Cet article stipule que l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État de source d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Des activités d'entreprise similaires menées par les résidents locaux et les non-résidents devraient donc être traitées de manière similaire. C'est

probablement l'une des raisons pour lesquelles l'article 7 ne prescrit que des principes généraux pour la détermination du montant du bénéfice imposable dans le pays de source. Les règles générales de comptabilité et les règles d'établissement de la source aux termes du droit interne s'appliquent généralement à l'imputation des bénéfices à un établissement stable. De même, les règles générales de déclaration des revenus et de paiement des impôts sont vraisemblablement identiques ou similaires pour les entreprises nationales et les contribuables non résidents.

Les règles spécifiques ou les pratiques administratives qui visent à déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable, même si elles sont différentes de celles applicables aux succursales de sociétés nationales, ne sont généralement pas discriminatoires au sens de l'article 24 (3) du Modèle de convention des Nations Unies. Le critère clé est de savoir si le traitement différentiel entraîne une imposition plus lourde pour l'établissement stable.

5. Établissement stable

5.1 Seuil général et la règle de « rattachement effectif »

L'article 7 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoit que les bénéfices d'une entreprise résidente d'un pays ne sont pas imposables dans l'autre pays, sauf si l'entreprise exerce son activité dans cet autre pays (ou pays de source) par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. L'existence d'un établissement stable est donc un seuil autorisant l'imposition par le pays de source. De plus, lorsqu'un contribuable non résident a un établissement stable dans le pays de source, non seulement les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables dans le pays de source, mais aussi les dividendes, intérêts et redevances si la détention des actions, dettes ou biens se rattache effectivement à cet établissement stable[20]. Le Modèle de convention des Nations Unies permet en outre au pays de source d'imposer les bénéfices tirés de la vente dans le pays de source de biens

[20]Article 10 (4), article 11 (4) et article 12 (4), respectivement, du Modèle de convention des Nations Unies.

et marchandises de nature identique ou similaire que ceux vendus par le biais de cet établissement stable, ou d'autres activités d'entreprise exercées dans le pays de source de nature identique ou similaire à celles exercées par le biais de cet établissement stable. Les conventions fiscales définissent un établissement stable de différentes manières, selon le type d'activités[21].

L'accès à des renseignements fiables est essentiel pour déterminer si un établissement stable ou une base fixe existe. Les sources d'information utiles comprennent les bureaux locaux d'enregistrement des entreprises, les organismes d'approbation réglementaire (comme dans le cas des assurances, de la réglementation professionnelle, des services bancaires et financiers, etc.), les agences locales qui délivrent des permis de construire, et les sociétés résidentes qui effectuent des versements aux contribuables non résidents ou reçoivent des paiements de contribuables non résidents (comme dans le cas des sous-traitants). Lorsque la durée de la présence des personnes physiques est pertinente, les dates d'entrée ou de sortie apposées sur le passeport peuvent être une source de renseignement.

5.2 Installation fixe d'affaires sans exigence temporelle spécifique

L'article 5 (1) des Modèles de conventions des Nations Unies et de l'OCDE désigne par l'expression établissement stable « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Une installation fixe d'affaires est donc clairement au centre du concept d'établissement stable. Elle renvoie généralement à un emplacement géographique spécifique qui est utilisé pour exercer des activités. Chaque emplacement géographique est traité séparément à moins que les installations constituent un « tout cohérent commercialement et géographiquement »[22]. L'installation

[21] Pour plus de détails, voir Brian J. Arnold, "Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties," in Brian J. Arnold, Jacques Sasseville and Eric M. Zolt, eds., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, note de bas de page 6 supra, p. 55-108.

[22] Paragraphe 3 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 5.1 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

d'affaires doit avoir un « certain degré de permanence, c'est-à-dire qu'elle n'a pas un caractère purement temporaire »[23].

L'article 5 (2) énumère les exemples suivants d'installations fixes d'affaires : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

5.3 Chantier de construction, projet ou activité de supervision de plus de six mois

Une entreprise de construction est une entreprise de services. Quand une société non résidente construit des bâtiments, des routes, des ponts ou des canaux ou pose des conduites, etc., le contribuable non résident rend service à ses clients qui possèdent le bâtiment, la route, etc. L'article 5 (3) du Modèle de convention des Nations Unies précise qu'un établissement stable englobe un chantier de construction, un projet de construction, de montage ou d'installation ou les activités de supervision s'y exerçant[24], mais seulement si ce chantier, ce projet ou ces activités ont une durée de plus de six mois (douze mois aux termes du Modèle de convention de l'OCDE).

Dans la détermination de la durée du chantier, du projet ou de l'activité, on ne tient pas compte du temps déjà passé par l'entrepreneur concerné sur d'autres chantiers ou projets qui n'ont aucun lien. En d'autres termes, un contribuable non résident peut passer cinq mois sur chaque site de construction qui n'ont aucun lien sans avoir d'établissement stable[25]. D'autre part, la nature même d'un projet de

[23] Paragraphe 3 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[24] Le Modèle de convention de l'OCDE ne mentionne pas les activités d'installation et de supervision. Pour plus de détails sur les différences entre les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, voir le paragraphe 7 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies.

[25] Paragraphe 11 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 18 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

construction ou d'installation peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement (par exemple, la construction de routes ou de canaux) à mesure que les travaux avancent. Dans ce cas, les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci est considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de six mois[26].

5.4 Présence physique pendant plus de 183 jours

Le Modèle de convention des Nations Unies utilise un seuil de présence physique pour les professions indépendantes (article 14) et d'autres services (article 5 (3) (b)). Par exemple, l'article 5 (3) (b) prévoit qu'un établissement stable englobe « la fourniture, par une entreprise, de services, y compris de services conseils, mais seulement si des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) dans un État contractant pour une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois ». Un critère similaire de présence physique s'applique aux professions indépendantes en vertu de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies[27].

Dans le cas des artistes du spectacle et des athlètes, cependant, il n'y a aucune exigence temporelle spécifique (article 17). Il s'ensuit que tout spectacle ou activité sportive dans le pays de source suffit pour conférer au pays de source le droit d'imposer.

5.5 Perception des primes d'assurance ou assurance contre les risques

L'article 5 (6) du Modèle de convention des Nations Unies considère une entreprise non résidente comme ayant un établissement stable si elle perçoit des primes d'assurance dans le pays de source ou si elle y assure contre des risques par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant. L'activité de perception

[26] Paragraphe 11 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 20 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[27] Au sujet de l'article 14, voir le chapitre VI, Imposition des prestataires de services non résidents, par Ariane Pickering.

des primes ou l'emplacement des risques dans le pays est suffisant pour considérer qu'un établissement stable y existe. Il n'y a aucune exigence d'installation fixe d'affaires ni aucune exigence temporelle.

Cette règle et l'article 17 sont les écarts les plus importants du concept clé d'établissement stable dans la mesure où ils n'exigent ni « une installation d'affaires» ni « un certain degré de permanence » dans le pays de source.

5.6 La nature et le niveau d'activité des agents

Au lieu d'exercer des activités d'entreprise dans le pays de source directement, une entreprise non résidente peut exercer ses activités par l'intermédiaire d'un agent. L'article 5 (5) du Modèle de convention des Nations Unies stipule qu'un agent dépendant constitue un établissement stable s'il dispose de pouvoirs qu'il exerce habituellement dans le pays de source lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise non résidente[28], ou si l'agent ne dispose pas de tels pouvoirs, mais exploite habituellement dans le pays de source un stock de biens ou de marchandises pour le compte de l'entreprise[29]. Le simple fait d'avoir des salariés ou des agents présents dans le pays de source ne donne pas lieu à un établissement stable.

Les activités d'un agent jouissant du statut indépendant ne constituent pas un établissement stable. Toutefois, lorsque l'agent agit totalement ou presque totalement pour le compte de l'entreprise non résidente et qu'il n'y a pas de relations de pleine concurrence entre lui et cette entreprise, il n'est pas considéré comme agent jouissant d'un statut indépendant[30].

En général, même si une entreprise non résidente dispose d'une installation fixe d'affaires ou d'agents dépendants dans le pays de source, il n'y a pas d'établissement stable si les activités sont de « caractère préparatoire ou auxiliaire » (article 5 (4)).

---

[28]Article 5 (5) (a) du Modèle de convention des Nations Unies.

[29]Article 5 (5) (b) du Modèle de convention des Nations Unies.

[30]Article 5 (7) du Modèle de convention des Nations Unies.

5.7 Filiale contre établissement stable

Très souvent, des activités d'entreprise dans le pays de source peuvent être exercées par une entreprise non résidente par l'intermédiaire d'une société locale ou d'un établissement stable. Une filiale est une entité distincte et dont le revenu est imposable. Techniquement, le pays de source est le pays de résidence de la filiale. Économiquement parlant, cependant, le revenu de la filiale peut être tiré exclusivement des activités d'entreprise dans le pays de source de la même manière qu'un établissement stable.

L'article 5 (8) du Modèle de convention des Nations Unies précise qu'une filiale ne devrait pas constituer en soi un établissement stable de la société mère. Toutefois, si la filiale agit comme un agent pour le compte de la société mère, ou la société mère utilise l'installation d'affaires de la filiale pour mener ses propres activités, la filiale peut être considérée comme un établissement stable de la société mère. Dans pareils cas, le revenu de la filiale et le revenu de la société mère doivent être séparés aux fins d'imposition par le pays de source. La société mère non résidente est imposable dans le pays de source sur les bénéfices d'entreprise imputables à l'établissement stable. La filiale est imposable sur son revenu.

Les questions de prix de transfert doivent être prises en compte dans l'examen des opérations entre la filiale et la société mère, indépendamment du statut de la filiale comme une société distincte ou un établissement stable.

Afin de permettre à l'autorité fiscale du pays de source d'imposer une société non résidente à l'égard des bénéfices d'entreprise tirés des activités exercées par le biais de sa filiale, la législation fiscale du pays de source devrait permettre à l'autorité fiscale de caractériser les relations entre la société mère et sa filiale en fonction de l'essence des activités plutôt que sur celle des formalités juridiques. Par exemple, la filiale peut être considérée comme un agent dépendant de la société mère, même si elle n'a pas formellement le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société mère[31].

[31]Les commentaires de l'OCDE sur l'article 5 (paragraphe 32.1) et les commentaires des Nations Unies sur l'article 5 (paragraphe 23) autorisent une telle caractérisation dans certaines circonstances.

6. Imputation des bénéfices

6.1 Introduction

Une fois l'existence d'un établissement stable dans le pays de source établie, l'article 7 autorise le pays de source à imposer les bénéfices imputables à l'établissement stable tant que ces bénéfices ne sont pas imposables en vertu d'autres dispositions de la convention. La détermination du montant des bénéfices imputables à l'établissement stable est régie par l'article 7, ainsi que par le droit interne. Les principales questions qui se posent dans l'application de l'article 7 comprennent la portée de la doctrine de la force d'attraction, les questions des prix de transfert, la déductibilité des dépenses et les règles relatives à la source des revenus. Une question connexe a trait à la relation entre l'article 7 et la clause de non-discrimination à l'article 24. Il y a aussi des questions administratives liées à la comptabilité commerciale, aux livres et documents comptables et à la charge de la preuve.

6.2 Force d'attraction

Un principe général inhérent à l'article 7 est que le droit du pays de source d'imposer les bénéfices de l'entreprise non résidente ne s'étend pas aux bénéfices qui sont générés par l'entreprise dans ce pays, mais ne sont pas imputables à l'établissement stable. Ce qui signifie que les autorités fiscales du pays de source devraient examiner les sources distinctes de bénéfices que l'entreprise tire de son pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable. Par exemple, une entreprise peut implanter un établissement stable dans le pays de source pour exercer des activités de fabrication ou de transformation et vendre également des produits différents dans le pays de source par le biais d'un agent jouissant du statut indépendant. Seuls les bénéfices de l'établissement stable sont imposables dans le pays de source. En tant que tel, l'article 7 rejette le principe de la « force d'attraction », qui permettrait au pays de source d'imposer non seulement les bénéfices imputables à l'établissement stable, mais aussi d'autres bénéfices (tels que les ventes de produits différents par le biais d'un agent jouissant du statut indépendant), les dividendes, intérêts et redevances provenant de sources situées dans le pays de source.

Le Modèle de convention des Nations Unies comporte une règle de force d'attraction limitée qui permet au pays de source d'imposer les bénéfices imputables à la vente, dans le pays de source, de produits ou marchandises du même type que ceux vendus par l'intermédiaire de l'établissement stable, ou d'un type similaire, ou à d'autres activités d'entreprise exercées dans le pays de source du même type que celles qui s'exercent par l'intermédiaire de l'établissement stable, ou d'un type similaire. Elle fonctionne comme une règle limitée de lutte contre l'évitement fiscal.

Faute de renseignements, il n'est pas facile pour le pays de source d'imposer un contribuable non résident au titre du revenu qui se rattache effectivement à un établissement stable local. Par exemple, une entreprise multinationale résidente du pays R qui exerce l'activité de location de matériel dans le pays S par l'intermédiaire d'un établissement stable dans le pays S loue également du matériel à des clients se trouvant dans le pays X. Si le salarié clé qui travaille pour l'établissement stable dans le pays S joue un rôle clé dans la négociation de contrats avec les clients du pays X, le revenu de la location peut se rattacher effectivement à l'établissement stable. Toutefois, les clients du pays X n'ont aucune obligation légale de fournir des renseignements à l'autorité fiscale du pays S. L'entreprise multinationale peut décider que les paiements au titre de la location ne sont pas imputables à l'établissement stable dans le pays S et ne pas le signaler dans sa déclaration de revenus. À moins que le pays S obtienne des renseignements auprès de l'autorité fiscale compétente dans le pays R, il peut n'exister aucun renseignement sur le revenu de la location provenant du pays X.

6.3 Questions relatives aux prix de transfert

Les bénéfices de l'établissement stable sont déterminés comme si elle constituait une entreprise distincte traitant dans des conditions de pleine concurrence avec l'entreprise non résidente et d'autres parties de l'entreprise. Si l'entreprise dispose de plusieurs établissements stables, le revenu imputable à chaque établissement stable doit être déterminé séparément. Si les entreprises nationales ne sont pas tenues de calculer le revenu de chaque succursale séparément, un problème potentiel de discrimination fiscale se pose aux termes de l'article 24.

L'examen des règles de prix de transfert ne relève pas du présent chapitre. Il suffit de noter que l'application des règles de prix de transfert à l'établissement stable pose des problèmes supplémentaires. Par exemple, les « opérations » entre l'établissement stable et l'entreprise reposent sur des accords internes, pas des contrats juridiquement contraignants. Certaines entreprises peuvent ne pas tenir de comptabilité distincte ou exacte pour chaque établissement stable. Si la comptabilité disponible ne fait pas apparaître les faits « réels », une « il faudra établir de nouveaux comptes, ou rectifier la comptabilité initiale, et les chiffres à utiliser à cet effet seront ceux du marché libre »[32].

6.4 Déductibilité des dépenses

La déductibilité des dépenses est généralement régie par le droit interne. Les dépenses encourus pour tirer un revenu d'entreprise sont généralement déductibles. Le montant de la déduction peut être limité au montant raisonnable[33].

Seules les dépenses réelles encourues pour les besoins des activités de l'établissement stable sont déductibles. Les paiements de redevances, honoraires et intérêts (autre qu'une entreprise bancaire) entre l'établissement stable et l'entreprise non résidente ne sont pas reconnus en vertu de l'article 7 (3) du Modèle de convention des Nations Unies. L'interdiction ne concerne pas les intérêts, redevances et honoraires réellement encourus et payés à des tiers. Dans le cas des dettes internes (autres que dans le cas des banques), l'argent étant fongible, il peut être difficile de déterminer la partie des intérêts payable sur les prêts internes et la partie payable sur les prêts obtenus de tiers. Les commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies suggère une solution pratique : la détermination « tiendrait compte d'une structure du capital appropriée aussi bien pour l'organisation que pour les fonctions accomplies, eu égard à la nécessité de reconnaître qu'une

[32] Paragraphe 15 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 14 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE de 2005.

[33] Par exemple, la section 67 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada limite le montant des dépenses déductibles au montant raisonnable.

entreprise distincte, séparée et indépendante doit pouvoir compter sur un financement adéquat »[34].

Pour bénéficier des règles de l'article 7 (3), la législation fiscale du pays de source peut avoir besoin de prévoir des règles similaires. Un exemple peut être trouvé dans l'article 49 du Règlement chinois sur l'imposition des revenus d'entreprises, qui stipule que : « Dans le calcul du revenu, aucune déduction n'est autorisée pour les frais de gestion payés entre les entreprises, les loyers et redevances payés entre les succursales (ou établissements commerciaux) de la même entreprise, et les paiements d'intérêts entre les succursales (ou établissements commerciaux) de la même entreprise qui n'est pas banque »[35].

6.5 Règles relatives à la source des revenus

Dans l'application de l'article 7, une question de source géographique peut se poser. Est-ce que l'expression « bénéfices imputables à un établissement stable » désigne les bénéfices résultant de transactions et d'activités dans le pays de l'établissement stable ou les bénéfices provenant de transactions et d'activités qui se rattachent à l'établissement stable, qu'elles soient ou non situées dans le pays de l'établissement stable ? La seconde interprétation est jugée plus appropriée[36]. Dans l'imputation des bénéfices à un établissement stable, c'est le lien d'un revenu ou d'une dépense avec l'activité de l'établissement stable qui importe, et pas nécessairement la source géographique du revenu ou de la dépense dans le pays de source. La véritable question est de savoir si le revenu ou la dépense est lié(e) aux activités exercées par l'établissement stable pour tirer le revenu qui est considéré comme imposable dans le pays de source.

[34] Paragraphe 18 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies.

[35] Le texte de cette loi est disponible sur le site Web de l'Administration fiscale d'État, www.chinatax.gov.cn. Pour une traduction anglaise non officielle, voir http://www.deloitte.com/view/en_CN/cn/services/tax/dtrf/b45b08d8fc412210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm ; www.kpmg.com.hk/en/virtual_library/Tax/PRCtax LawBook.pdf.

[36] Brian J. Arnold and Jacques Sasseville, "Source Rules for Taxing Business Profits under Tax Treaties," in Brian J. Arnold, Jacques Sasseville and Eric M. Zolt, eds., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, note de bas de page 6 supra, pp. 117-124.

Le point ci-dessus est confirmé par le principe de rattachement effectif sur lequel reposent les articles 10, 11 et 12 : les dividendes, intérêts, redevances et autres revenus qui se rattachent effectivement à un établissement stable sont imputables à l'établissement stable et imposables en vertu de l'article 7. Cependant, les règles de la force d'attraction aux termes de l'article 7 (1) (b) (c) ne comprennent que les bénéfices de la vente et d'autres activités commerciales exercées dans le pays de source.

6.6 Comptabilité commerciale, livres et documents comptables et répartition

Le calcul des bénéfices imputables à un établissement stable part souvent de « données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles »[37]. Les documents comptables peuvent inclure la comptabilité commerciale de l'établissement stable, voire une comptabilité distincte de l'établissement stable. La comptabilité commerciale peut avoir besoin d'être corrigée par les autorités fiscales, conformément au principe de pleine concurrence évoqué précédemment.

La répartition des bénéfices de l'entreprise non résidente imputés à l'établissement stable selon certaines formules est autorisée tant qu'il est d'usage dans le pays de source d'utiliser cette méthode et que le résultat est en accord avec les principes de l'article 7. La méthode d'imputation des bénéfices à un établissement stable devrait être la même d'année en année à moins que le contraire soit justifié.

L'exigence de renseignements et de tenue de registres peut être appuyée par le pouvoir de l'administration fiscale d'utiliser une méthode qui répute le montant des bénéfices qui sont imputables à un établissement stable. Le facteur de répartition d'une telle méthode peut être les ventes brutes, le coût ou le niveau moyen de bénéfices d'entreprises similaires dans la région.

---

[37] Paragraphe 15 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE.

6.7 Délais de prescription et charge de la preuve

L'article 7 ne traite pas des délais de prescription ou de la charge de la preuve. Ces questions sont régies par le droit interne. Dans les pays qui mettent en œuvre un système d'auto-imposition, les entreprises non résidentes sont d'ordinaire tenues de produire des déclarations de revenus annuelles au même titre que les résidents du pays de source. En cas de différends, le contribuable supporte la charge de la preuve des faits.

7. Recouvrement des impôts et application de la loi

L'observation des obligations fiscales des contribuables non résidents dépend généralement de la présence physique d'un établissement stable, des actifs dans le pays de source et de la retenue à la source. Une des raisons de l'utilisation du seuil que constitue l'établissement stable dans les conventions fiscales est la difficulté pratique du recouvrement des impôts sans ce seuil. Si un contribuable non résident dispose d'une usine, d'une mine ou d'autres installations fixes d'affaires dans le pays de source, il est généralement plus facile pour les autorités fiscales de saisir les actifs qui se rattachent à l'établissement stable. Si la valeur de ces actifs est suffisante pour satisfaire la créance fiscale, la mise à exécution n'est pas un problème. Même si les actifs ne se rattachent pas à un établissement stable, mais sont situés dans le pays de source, ils peuvent être soumis à des mesures de recouvrement nationales.

Des difficultés surgissent lorsque les actifs du contribuable sont situés à l'étranger. En l'absence d'une convention fiscale, les créances fiscales du pays de source ne sont généralement pas reconnues ou mises à exécution dans des pays étrangers sur la base de la « règle sur le revenu » dans le droit international[38]. Cette règle est infirmée par l'article 27 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, qui prévoit une assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts. On ne sait pas combien de pays en développement incluent effectivement cette disposition dans leurs conventions fiscales et si cette disposition a été utilisée dans la pratique.

---

[38] Pour plus de détails sur la règle sur le revenu, voir Maria Amparo Grau Ruiz, *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims* (The Hague : Kluwer Law International, 2003), pp. 16-40.

8. Conclusions

L'imposition effective des bénéfices d'entreprise des non-résidents par le pays de source nécessite des dispositions réfléchies dans le droit interne et les conventions fiscales qui définissent et établissent la charge fiscale des non-résidents ainsi qu'un système de déclaration, de vérification et de recouvrement efficace et viable.

Grâce au renforcement de la capacité d'administrer l'imposition des non-résidents sur les bénéfices d'entreprise, les autorités fiscales des pays en développement peuvent être en mesure d'adopter certaines bonnes pratiques courantes dans d'autres pays ou des normes internationales et de les utiliser comme un catalyseur pour améliorer l'administration fiscale en général. Il est vrai que l'administration de la fiscalité nationale est différente de l'administration de la fiscalité internationale. Mais les procédures et mesures mises en place pour recouvrer efficacement les impôts des non-résidents peuvent être utilisées pour recouvrer les impôts des entreprises nationales. C'est particulièrement vrai dans les pays qui sont à un stade précoce du renforcement des capacités d'administration de l'impôt sur le revenu.

Chapitre VI

Imposition des prestataires de services non résidents

ARIANE PICKERING*

Introduction

Les conventions fiscales prévoient différents traitements fiscaux des revenus tirés par les prestataires de services non résidents, selon la catégorie de services donnant lieu au revenu.

Puisque le traitement fiscal autorisé par la convention peut aller d'une exonération de l'imposition à la source à une imposition à la source exclusive, de taux d'imposition à la source limités à des taux illimités, et de l'imposition des montants bruts à l'imposition des montants nets, l'imposition des prestataires de services non résidents peut poser un certain nombre de difficultés aux administrations fiscales. De plus, les conventions prévoient un large éventail de seuils autorisant l'imposition à la source des revenus de services et, par conséquent, il peut être extrêmement complexe d'administrer les règles, en particulier pour les administrations fiscales des pays en développement où les systèmes d'imposition et les administrations fiscales peuvent être moins sophistiqués et moins efficaces que ceux des pays développés. La disponibilité de personnel qualifié en fiscalité internationale et en matière de conventions fiscales peut aussi être un problème pour les administrations fiscales des pays en développement où des ressources limitées doivent être consacrées à un large éventail de questions.

La section suivante du présent chapitre se penchera sur les façons dont les différentes catégories de revenus tirés par les non-résidents de services sont traitées en vertu des conventions fiscales et les questions administratives qu'elles soulèvent. Il sera ensuite question des façons dont les autorités fiscales peuvent répondre à ces préoccupations administratives.

---

* Consultant fiscal international ; ancien négociateur en chef des conventions fiscales pour l'Australie.

1. Imposition à la source des revenus de services

Les revenus provenant des services fournis par les prestataires de services non résidents sont traités aux termes d'un certain nombre de différents articles d'une convention fiscale. Puisque les pays en développement suivent généralement le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[1] (Modèle de convention des Nations Unies), le présent chapitre est axé essentiellement sur les dispositions de ce Modèle de convention. Le cas échéant, les différences trouvées dans le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[2] (Modèle de convention de l'OCDE) seront également examinées.

Aux termes du Modèle de convention des Nations Unies, les articles suivants sont pertinents :

- Articles 5 et 7 — bénéfices des entreprises
- Article 8 — revenus tirés du transport international
- Article 14 — revenus tirés de professions indépendantes
- Article 15 — revenus tirés de profession dépendantes
- Article 16 — tantièmes et rémunération du personnel de direction de haut niveau
- Article 17 — revenus des artistes et des athlètes
- Article 19 — rémunération dans la fonction publique
- Article 20 — versements aux étudiants et aux stagiaires.

Les professions sont abordées dans les mêmes articles du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception de l'article 14, qui a été supprimé en 2000. Les professions indépendantes sont maintenant abordées dans le Modèle de convention de l'OCDE aux articles 5 et 7.

---

[1] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York : Nations Unies, 2011).

[2] Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

Les conventions de nombreux pays en développement comprennent également d'autres dispositions, qu'on ne retrouve dans aucun Modèle de convention, sur :

- Les honoraires pour services ou assistance techniques ; ou
- Les revenus des enseignants et des professeurs.

Quelques pays considèrent que l'article 12 et l'article 21, traitant, respectivement, des redevances et des revenus non autrement traités aux termes de la convention, sont pertinents pour l'imposition des revenus tirés de la prestation de services.

Un traitement fiscal différent est prévu pour chacune de ces catégories de revenus.

1.1 Article 5 et article 7 — Bénéfices des entreprises

La disposition générale applicable aux revenus tirés des services dans la plupart des conventions fiscales est l'article 7, Bénéfices des entreprises. Cet article est applicable sauf si les revenus sont traités aux termes d'un autre article de la convention[3].

Conformément à l'article 7, les bénéfices tirés par une entreprise d'un des pays parties à la convention de la prestation de services ne seront imposables que dans ce pays à moins que les bénéfices soient imputables à un établissement stable situé dans l'autre pays partie à la convention. L'expression « établissement stable » est définie aux fins conventionnelles à l'article 5, Établissement permanent et, dans le cas des conventions qui suivent le Modèle de convention des Nations Unies, renvoie généralement à :

- Une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce son activité[4] (établissement stable d'installation fixe d'affaires)
- Un chantier de construction, un projet de montage ou

[3] Article 7 (6) du Modèle de convention des Nations Unies et article 7 (4) du Modèle de convention de l'OCDE.

[4] Article 5 (1) et (2) du Modèle de convention des Nations Unies.

d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet, qui durent plus de six mois[5] ; ou

- La fourniture de services — pour le même projet ou un projet connexe — dans un pays pendant plus de 183 jours au cours d'une période de douze mois[6] (« services réputés être exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable »).

Lorsqu'un prestataire de services d'un État contractant exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'autre État, cet autre État peut imposer les bénéfices de cette entreprise, mais seulement dans la mesure où les bénéfices sont imputables à l'établissement stable. L'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies autorise aussi l'imposition à la source des bénéfices tirés d'autres activités exercées dans cet État lorsque ces activités sont du même type que celles exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable ou d'un type similaire (ce qu'on appelle la « force d'attraction limitée »)[7]. Toutefois, cette dernière disposition n'est pas largement répandue dans les conventions existantes.

Les exigences administratives ouvrant droit à une exemption, ou menant à l'imposition des bénéfices imputables à un établissement stable de type installation fixe d'affaires, ne sont pas fondamentalement

---

[5] Article 5 (3) (a) du Modèle de convention des Nations Unies. La disposition équivalente du Modèle de convention de l'OCDE, l'article 5 (3), comporte un seuil temporel de douze mois, et ne fait pas spécifiquement référence à des projets d'installation ou à des activités de supervision. Néanmoins, le paragraphe 17 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE précise que la supervision d'un projet de construction est visée par l'article 5 (3). En outre, le paragraphe 20 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE donne un exemple traitant d'un projet d'assemblage.

[6] Article 5 (3) (b) du Modèle de convention des Nations Unies. L'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE ne comprend pas une disposition équivalente. Cependant, une disposition alternative en vertu de laquelle les services sont réputés être exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable est proposée au paragraphe 42.23 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[7] Il n'y a pas de disposition équivalente dans le Modèle de convention de l'OCDE.

différentes dans le cas des entreprises de prestation de services de celles applicables à d'autres activités. Ces questions sont toutefois abordées dans un autre chapitre[8].

Les difficultés rencontrées par les administrations fiscales dans l'application des articles 5 et 7 à d'autres bénéfices tirés par les entreprises de prestation de service comprennent :

- L'identification des entreprises non résidentes exerçant des activités de services dans le pays
- L'application des seuils temporels
- La détermination des bénéfices imputables.

Dans les conventions qui prévoient une disposition relative à la force d'attraction limitée, des difficultés peuvent également être rencontrées s'agissant d'identifier les activités de service exercées dans le pays et de déterminer si les activités sont de la même nature que celles exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable ou de nature similaire.

1.2 Article 8 — Transport international

L'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies propose deux variantes de traitement fiscal pour les bénéfices tirés d'activités de transport international. La variante A adopte la même approche que celle du Modèle de convention de l'OCDE en prévoyant que les bénéfices tirés de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ne sont imposables que dans le pays dans lequel l'entreprise a son siège de direction effective. La variante B propose le même traitement pour les bénéfices tirés de l'exploitation d'aéronefs en trafic international, mais prévoit des droits d'imposition à la source limités sur les bénéfices des activités de navigation maritime dans l'État de source qui sont plus qu'occasionnelles. Dans ce cas, l'État de source peut imposer sur la base d'une « répartition appropriée des bénéfices nets globaux » que l'entreprise tire de ses opérations de navigation maritime, l'impôt à la source étant ensuite réduit d'un pourcentage convenu.

[8] Voir le chapitre V, Imposition des non-résidents sur les bénéfices des entreprises, par Jinyan Li.

Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans le pays où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. L'exemption de l'imposition à la source s'applique même si les bénéfices sont tirés de la navigation intérieure entre deux points dans le pays de source.

En prévoyant l'exemption de l'imposition à la source, l'article 8 atténue les difficultés administratives, ainsi que les risques de double imposition qui pourraient résulter de l'imposition à la source dans les nombreux pays où une entreprise de transport international opère. Comme le mentionnent les commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies, même les pays qui souhaitent conserver les droits d'imposition à la source sur les bénéfices de la navigation maritime reconnaissent qu'« il était très difficile, dans ces conditions, de calculer un bénéfice imposable et de répartir les bénéfices entre les divers pays engagés dans l'exploitation de navires en trafic international »[9].

1.3 Article 14 — Professions indépendantes

La règle générale dans les conventions pour les revenus des professions indépendantes tirés par les non-résidents est que ces revenus sont exemptés d'imposition à la source, sauf s'ils sont :

- Imputables à une base fixe du prestataire de services dans l'État de source ; ou
- Tirés d'activités exercées dans l'État de source si le prestataire de services est présent dans cet État pendant au moins 183 jours au cours d'une période de douze mois.

L'application de cet article pose un certain nombre de problèmes aux administrations fiscales, y compris :

- La caractérisation des revenus tirés de « professions indépendantes ou autres activités de caractère indépendant »
- Le fait de déterminer si le prestataire de services dispose d'une base fixe dans le pays de source ou a été présent, ou a l'intention d'être présent, dans le pays pendant au moins 183 jours

[9] Paragraphe 3 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies.

- La détermination des revenus imputables à une base fixe ou tirés d'activités exercées dans le pays
- Le recouvrement des impôts, en particulier lorsqu'on ignore si le prestataire de services est susceptible d'être présent dans le pays pendant le nombre requis de jours.

En vertu de quelques conventions, l'imposition à la source est également autorisée lorsque le revenu dépasse un seuil monétaire convenu.

1.4 Article 15 — Professions dépendantes

La règle générale en vertu de l'article 15 à l'égard de l'imposition des revenus d'emploi (revenus de professions dépendantes) tirés par les résidents d'un pays partie à la convention est que la rémunération n'est imposable dans l'autre pays que si l'emploi est exercé dans ce pays.

Nonobstant cette règle générale, une exemption de l'imposition à la source s'applique si les trois conditions suivantes sont remplies :

- Le salarié est présent dans le pays de source pendant 183 jours ou moins dans les limites d'une période quelconque de douze mois commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée
- La rémunération est versée par un employeur non résident ou en son nom, et
- La rémunération n'est pas imputée à un établissement stable ou une base fixe que l'employeur non résident a dans le pays de source.

Une règle spéciale s'applique en vertu de l'article 15 pour la rémunération d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou d'un bateau servant à la navigation intérieure. Cette rémunération est imposable dans le pays où le siège de direction effective de l'entreprise de transport est situé (ou dans le pays de résidence de l'entreprise, lorsque cette formulation est utilisée dans la convention).

Les questions administratives soulevées par l'application de cet article comprennent :

- L'identification des services au titre d'emplois salariés exercés dans le pays
- La détermination de qui est l'« employeur » et si l'employeur est un résident
- La détermination du revenu tiré d'un emploi exercé dans le pays
- L'imposition et le recouvrement de l'impôt.

1.5 Article 16 — Personnel de direction de haut niveau

L'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies confère des droits d'imposition sur les honoraires payés par les sociétés résidentes aux administrateurs ou les traitements, salaires et autres rémunérations payés au personnel de direction de haut niveau pour leurs activités en tant que tels. Aux termes de cet article, que les activités soient effectuées ou non dans le pays de source n'a pas d'importance.

Les questions administratives comprennent :

- L'identification des administrateurs et du personnel de direction de haut niveau
- La caractérisation des revenus tirés en leur qualité d'administrateurs ou de membres du personnel de direction de haut niveau
- L'imposition et le recouvrement de l'impôt.

1.6 Article 17 — Artistes et athlètes

Les conventions fiscales stipulent que les revenus des artistes et des athlètes au titre de leurs activités en tant que tels sont imposables dans le pays où les activités sont exercées. Le pays de source peut aussi imposer les revenus de leurs activités s'ils sont attribués à une autre personne, telle qu'une équipe, une société de gestion ou une société chargée d'un rôle d'imprésario[10].

---

[10] Voir les paragraphes 11, 11.1 et 11.2 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 11, 11.1 et 11.2 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE.

La convention ne limitant pas l'impôt à la source qui peut être prélevé, les problèmes les plus fréquemment rencontrés par les administrations fiscales ont trait aux prétentions des contribuables que leur revenu n'est pas visé par l'article. Les principaux problèmes administratifs rencontrés par les autorités fiscales seront :

- La détermination de la nature du revenu
- L'identification des activités de divertissement exercées dans la juridiction
- L'imposition et le recouvrement de l'impôt.

1.7 Article 19 — Fonction publique

L'article 19, Fonction publique, est unique en ce qu'il prévoit une imposition exclusive dans l'État payant des traitements, salaires et autres rémunérations similaires payés au titre de services fournis par une personne physique à cet État. Cela correspond aux règles bien établies de courtoisie internationale.

Le pays dont la personne physique est résidente ne peut imposer la rémunération que si les activités sont exercées dans ce pays et que la personne est une ressortissante de ce pays ou n'est pas devenue résidente uniquement dans le but de fournir les services. Dans ces circonstances, la rémunération ne peut pas être imposée dans l'État qui la paie.

L'exemption de l'imposition dans l'État qui paie la rémunération dépendra de la détermination du fait que :

- Les services sont fournis dans l'autre pays partie à la convention
- La personne physique est résidente de cet autre pays, qui est soit une ressortissante de cet autre pays, ou avait des raisons pour devenir résidente autres que celle d'exercer les services de fonction publique.

1.8 Article 20 — Étudiants

Conformément à l'article 20, les paiements reçus de l'étranger par des étudiants ou des stagiaires étrangers pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation sont exonérés d'impôt dans le pays de

séjour. Aux fins d'application du présent article, dans les pays qui autrement imposeraient de tels paiements, il est nécessaire de déterminer :

- Si le bénéficiaire est un étudiant ou un stagiaire
- Si le bénéficiaire séjourne dans le pays dans le seul but de suivre des études ou une formation
- Si les paiements sont destinés à couvrir les frais d'entretien, d'études ou de formation de cette personne, et
- Si la source des paiements était à l'étranger.

1.9 Autres dispositions conventionnelles

Beaucoup de conventions fiscales, notamment celles conclues par les pays en développement, incluent des dispositions supplémentaires relatives aux honoraires pour services techniques ou à la rémunération des enseignants. Si ces dispositions ne figurent pas actuellement dans le Modèle de convention des Nations Unies, il n'en demeure pas moins que le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (Comité d'experts des Nations Unies) examine l'utilité d'inclure des dispositions supplémentaires relatives aux honoraires pour services techniques[11]. Les commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies ont également abordé un certain nombre de questions relatives à la possibilité d'un article autonome consacré aux enseignants séjournant dans un pays étranger[12].

Bien que, en l'absence d'une disposition type, les articles actuels qui traitent des honoraires pour services techniques ou de la rémunération des enseignants séjournant dans un pays étranger diffèrent nécessairement, la discussion ci-dessous repose sur les formes les plus courantes de ces articles figurant dans les conventions existantes.

[11] Voir le paragraphe 17 de l'Introduction du Modèle de convention des Nations Unies. Voir aussi, Nations Unies, Conseil économique et social, Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Rapport sur la huitième session (15-19 octobre 2012), chapitre III, section D, page 11 (disponible sur http://www.un.org/ga/search/ view_doc.asp?symbol=E/2012/45&Lang=E).

[12] Voir les paragraphes 10, 11 et 12 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies.

Lorsqu'une disposition spéciale sur les honoraires pour services ou assistance techniques est incluse dans une convention fiscale, elle traite généralement les honoraires comme, ou de la même manière que, des redevances qui, en vertu du Modèle de convention des Nations Unies, sont imposables à la source à un taux limité convenu par les parties à la convention. La portée de la disposition et les limites de taux varient d'une convention à l'autre. Toutefois, les dispositions stipulent généralement que :

- Les honoraires sont considérés comme provenant du pays dont le débiteur est résident ou, s'ils sont supportés par un établissement stable ou une base fixe, du pays dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé(e)
- Les honoraires sont imposables dans ce pays sur la base du montant brut, bien que le taux de l'impôt soit limité lorsque le bénéficiaire effectif des honoraires est un résident du pays partie à la convention
- Si les honoraires sont imputables aux activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe du prestataire de service situé dans le pays de source, les honoraires seront considérés des bénéfices d'entreprise.

Les pays qui cherchent à inclure ces dispositions auront souvent des règles de droit interne spécifiques pour l'imposition des honoraires pour services ou assistance techniques fournis par les non-résidents. Beaucoup de pays en développement appliquent une retenue d'impôt à la source aux paiements perçus pour ces services. Pour ces pays, les principales questions qui se posent dans l'administration des dispositions des conventions fiscales ont trait à la détermination des services auxquels les dispositions conventionnelles s'appliquent (si leur portée est différente de la disposition de leur droit interne) et à l'identification du bénéficiaire effectif des honoraires afin de déterminer si une réduction de l'imposition à la source est applicable[13]. D'autres problèmes se

[13] Les questions relatives au bénéficiaire effectif sont examinées dans le chapitre premier, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold, le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler, et le chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede.

posent pour les administrations fiscales des pays qui n'appliquent pas de retenue d'impôt à la source à ces paiements. Ceux-ci comprennent l'identification des paiements concernés et l'application des limitations du taux d'imposition sur la base du montant brut du paiement.

En vertu du Modèle de convention des Nations Unies, la rémunération des enseignants séjournant dans un pays étranger est traitée par différents articles, en fonction de la capacité dans laquelle les services d'enseignement sont fournis, à savoir l'article 14 pour les services d'enseignement indépendants, l'article 15 pour les enseignants salariés ou l'article 19 pour les enseignants employés par un gouvernement. Certains pays, cependant, préfèrent encourager les relations culturelles et l'échange de connaissances en incluant un article spécial dans leurs conventions prévoyant une exemption de l'imposition à la source pour la rémunération des enseignants (y compris les professeurs et, parfois, les chercheurs) qui séjournent dans le pays pendant une période inférieure à la période déterminée (souvent deux ans).

Même si aucune disposition spécifique traitant de la rémunération des enseignants ne figure dans le Modèle de convention des Nations Unies, les commentaires abordent un certain nombre de questions qui devraient être prises en compte dans le contexte de négociations bilatérales lors de la rédaction d'une telle disposition[14]. Par exemple, pour éviter la double non-imposition, la convention peut stipuler que l'exemption est subordonnée à la soumission de la rémunération à l'impôt dans le pays de résidence de l'enseignant. L'exemption peut également être subordonnée à l'exercice des activités d'enseignement dans des établissements d'enseignement reconnus et/ou à des fins autres que privées.

Néanmoins, il est bien connu à quel point il est difficile d'administrer les dispositions relatives aux enseignants. Les autorités compétentes ou les administrations fiscales sont fréquemment invitées à déterminer si la rémunération tirée d'activités d'enseignement exercées au-delà de la période déterminée devrait être imposée depuis le début du séjour ou seulement à l'expiration de la période déterminée. Elles sont également tenues de décider si l'exemption s'applique à la rémunération gagnée lors de séjours ultérieurs ou du premier séjour

[14] Voir les paragraphes 11 et 12 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies.

seulement. Il peut aussi être difficile de déterminer si la personne qui exécute les services devrait être considérée comme un enseignant, par exemple, lorsqu'une personne comme un précepteur ne possède pas des compétences concrètes pour l'enseignement.

Quelques pays interprètent la définition de « redevances » à l'article 12 d'une manière qui permettrait l'imposition à la source des revenus tirés de services. Ces interprétations peuvent donner lieu à des difficultés administratives quant à la caractérisation des revenus et à la source des revenus.

Rarement, un pays peut considérer que les revenus de services peuvent relever de l'article 21 comme des revenus qui ne sont pas, par ailleurs, visés par la convention. Sur ce point, l'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies autorisant l'imposition par un pays des revenus tirés de sources situées sur son territoire, des impôts peuvent être prélevés sur les revenus de services lorsqu'ils sont considérés comme étant tirés d'une source dans ce pays en vertu du droit interne.

2. Questions administratives

Il ressort clairement de la discussion qui précède que les conventions ne prévoient pas d'approche cohérente au traitement fiscal des revenus de services. Pour déterminer le bon traitement fiscal applicable en vertu d'une disposition conventionnelle, les administrations fiscales peuvent avoir besoin d'envisager un ou plusieurs facteur(s) différent(s). Ceux-ci comprennent :

- Si le revenu est tiré par un résident d'un pays partie à la convention qui a droit aux avantages conventionnels
- La nature du revenu, c'est-à-dire le type de services fournis, et s'ils sont fournis par une personne physique ou une personne morale
- Si les activités de services ont leur source dans le pays, par exemple, exercées dans ce pays ou payées par un résident
- Si un seuil applicable pour l'imposition à la source a été atteint
- Le montant du revenu qui est imposable dans le pays de source
- La méthode de prélèvement ou de recouvrement de l'impôt.

2.1 Résidence du prestataire de service

Les conventions s'appliquent aux personnes qui sont résidentes de l'un ou des deux pays parties à la convention[15]. Pour les autorités fiscales donc, la première étape pour décider si les avantages conventionnels sont disponibles au titre des revenus de services tirés de sources dans un pays consiste à déterminer si le prestataire de services est un résident de l'autre pays aux fins conventionnelles. Les questions relatives à la détermination de la résidence aux fins conventionnelles sont traitées dans un autre chapitre[16].

Pour certaines catégories de revenus de services, un prestataire de services qui est un résident d'un pays partie à la convention doit remplir des critères supplémentaires pour avoir droit aux avantages conventionnels au titre ces revenus.

Aux fins de l'article 7, Bénéfices des entreprises, le prestataire de service doit exploiter une entreprise. Le terme « entreprise » n'est pas défini en soi dans le Modèle de convention des Nations Unies[17]. Il est clair, cependant, que l'imposition à la source n'est autorisée que si le prestataire de services non résident exerce des activités d'entreprise dans ce pays par l'intermédiaire d'un établissement stable. L'expression « activité » n'est pas définie dans le Modèle de convention des Nations Unies et est définie dans le Modèle de convention de l'OCDE pour n'inclure que les professions libérales ou d'autres activités à caractère indépendant. Les autorités fiscales devraient déterminer si oui ou non le prestataire de service exploite une « entreprise » ou exerce une « activité d'entreprise » par référence au droit interne.

---

[15] Article 1 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

[16] Voir le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

[17] Voir le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies. L'article 3 (1) (c) du Modèle de convention de l'OCDE stipule que le terme entreprise « s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ». Cependant, comme le précise le paragraphe 4 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, aucune définition exhaustive du terme « entreprise » n'a été tentée dans l'article, dans la mesure où la question de savoir si une activité est exercée dans une entreprise ou est réputée constituer en elle-même une entreprise est généralement interprétée conformément au droit interne.

Aux termes de l'article 8, Navigation maritime, intérieure et aérienne, les avantages conventionnels (c'est-à-dire l'exemption de l'imposition à la source) ne seront accordés que si le siège de direction effective de l'entreprise de transport est situé à l'extérieur du pays de source. La détermination du « siège de direction effective » peut être une question complexe, impliquant la prise en compte de facteurs tels que le lieu où l'entreprise est effectivement dirigée et contrôlée, le lieu où son conseil d'administration se réunit et le lieu où les décisions au plus haut niveau sont prises.

De nombreux pays préfèrent conférer des droits exclusifs d'imposition, en vertu de la convention, au pays dont l'entreprise de navigation maritime ou aérienne est résidente, plutôt qu'au pays où son siège de direction effective est situé[18]. Il peut s'agir d'une préférence politique ou la résultante de préoccupations quant aux difficultés administratives associées à la détermination du siège de direction effective, notamment dans les pays où ce concept n'a pas d'équivalent dans le droit interne. Les administrations fiscales auront généralement peu de difficultés à obtenir les renseignements nécessaires pour vérifier que l'entreprise est résidente de l'un ou l'autre pays. De même, les entreprises de transport international qui sont résidentes d'un État auraient peu de difficultés à obtenir un certificat de résidence à cet effet dans leur pays d'origine lorsqu'elles demandent les avantages conventionnels.

Aux fins de l'article 12, Redevances, ou des dispositions relatives aux honoraires pour services techniques, seul un résident d'un pays partie à la convention qui est également un « bénéficiaire effectif » des redevances ou des honoraires a droit aux avantages conventionnels. La signification de « bénéficiaire effectif » et les questions qui se posent aux autorités fiscales sont abordées dans d'autres chapitres[19].

Aux termes de l'article 19, Fonction publique, l'exemption d'impôt dans l'État qui paie la rémunération de la fonction publique

[18] Voir le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE.

[19] Voir le chapitre premier, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold, le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler, et le chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede.

exercée dans l'autre pays ne s'applique qu'aux résidents de cet autre pays, si cette personne :

- Est ressortissante de cet autre pays, ou
- N'est pas devenue une résidente de cet autre pays dans le seul but de rendre les services en question.

Cette exemption s'applique généralement aux personnels recrutés sur place qui sont employés par des missions diplomatiques étrangères ou des postes consulaires dans un pays. Les autorités fiscales du pays qui paie la rémunération auront généralement peu de difficultés à déterminer si le bénéficiaire est résident et ressortissant de l'autre pays. Toutefois, lorsque le salarié de la fonction publique n'est pas ressortissant du pays partie à la convention, la détermination des raisons ayant amené cette personne à devenir résidente de ce pays peut parfois présenter des difficultés, notamment lorsque la date d'arrivée du salarié dans ce pays est proche de la date à laquelle il a commencé l'exercice de la fonction publique dans ce pays.

L'exemption en vertu de l'article 20, Étudiants, s'applique à un étudiant, stagiaire ou apprenti « qui est ou qui était immédiatement avant d'aller vivre dans un État » un résident de l'État partie à la convention. Il s'ensuit que l'exemption peut s'appliquer, même si l'étudiant, stagiaire ou apprenti a cessé d'être résident de l'autre pays au cours de son séjour (par exemple, il est devenu résident du pays de séjour). Toutefois, l'étudiant ou stagiaire doit séjourner dans le pays « à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation ». Les autorités fiscales devraient appliquer cette condition d'une manière raisonnable. Par exemple, l'exemption ne devrait pas être refusée simplement parce qu'un étudiant ou stagiaire a rendu visite à des amis ou des parents ou pris de courtes vacances lors de son séjour.

2.2 Caractérisation des revenus

Une des questions administratives les plus complexes auxquelles sont confrontées les autorités fiscales est la caractérisation des revenus de services afin de déterminer quel article de la convention s'applique. L'article 7, Bénéfices des entreprises, est la disposition qui s'applique généralement aux revenus de services. Les revenus de la prestation de services autres que ceux fournis en tant que salarié, par une entreprise

à une autre personne, constitueraient généralement les bénéfices d'une entreprise aux fins de l'article 7. Cependant, la priorité est accordée à d'autres articles dans la mesure où les revenus sont traités en vertu de ces autres articles dans la convention[20], sous réserve des règles de renvoi dans certains articles[21]. Par conséquent, il convient de distinguer entre différents types de revenus de services afin de déterminer si un autre article plus spécifique de la convention s'applique.

L'application des dispositions plus spécifiques dépend généralement de la nature des services fournis. Dans certains articles, la classification du prestataire de services, par exemple, en tant qu'administrateur ou enseignant, peut aussi être pertinente. Certaines des questions courantes liées à la caractérisation du revenu sont discutées ci-dessous.

2.2.1 Nature des services

L'article 8 s'applique aux « bénéfices tirés de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ». La difficulté pour les autorités fiscales est de déterminer les activités qui entreraient dans le champ d'application de la disposition. Outre le transport par navire ou aéronef en trafic international de passagers ou de fret, les entreprises peuvent exercer un éventail d'activités connexes, telles que la manutention des bagages, la maintenance, le transport terrestre, la location de conteneurs, etc. Nonobstant les orientations contenues dans les commentaires sur les Modèles de conventions[22], la portée exacte de l'article 8 dans son application aux bénéfices tirés d'autres activités que le transport exercées par ces entreprises n'est pas toujours claire.

La définition de « redevances » à l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies comprend les paiements pour des informations

[20] Article 7 (6) du Modèle de convention des Nations Unies et article 7 (4) du Modèle de convention de l'OCDE.

[21] Voir les articles 10 (4), 11 (4), 12 (4) et 21 (2) du Modèle de convention des Nations Unies et les articles 10 (4), 11 (4), 12 (3) et 21 (2) du Modèle de convention de l'OCDE.

[22] Paragraphes 4-14 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, et paragraphes 10 et 11 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 4-14 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE.

ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (savoir-faire). Alors que les honoraires pour services et assistance techniques ne sont généralement pas considérés comme relevant de la portée de cette définition[23], les commentaires des Nations Unies notent que « certains pays ont tendance à assimiler la fourniture de travail intellectuel et de services techniques à la fourniture d'informations ayant trait à l'expérience industrielle, commerciale ou scientifique et par conséquent à considérer leur rémunération comme des redevances »[24]. Les pays qui sont de cet avis devraient le clarifier lors des négociations.

Dans certaines conventions, le terme « redevances » dans l'article 12 est spécifiquement élargi pour englober les honoraires pour services ou assistance techniques, ou un article distinct sur les honoraires pour services techniques, qui adopte pour l'essentiel le format de l'article sur les redevances, est inclus.

Des difficultés sont souvent rencontrées pour déterminer si les paiements devraient être caractérisés comme honoraires pour services ou assistance techniques, afin qu'ils relèvent de la portée de la disposition. Bien que les expressions ne soient généralement pas définies, « services techniques » incluent souvent, expressément ou par l'interprétation, les services de nature technique, de gestion ou de conseil. L'expression « assistance technique » est souvent utilisée dans le contexte des services liés au développement ou au transfert de technologie. Cependant, la signification précise de ces expressions n'est pas claire et la compréhension de la portée de chacune d'entre elles diffère d'un pays à l'autre. C'est pourquoi il importe que les négociateurs tentent de clarifier leur signification lors des négociations. Si différentes compréhensions apparaissent après l'entrée en vigueur de la convention, les autorités fiscales devraient tenter d'en arriver à une compréhension convenue de l'expression par le biais de la procédure amiable.

[23] Paragraphes 11.1-11.6 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, et paragraphe 12 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 11.1-11.6 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE.

[24] Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies.

Pour l'application de l'article 14, Professions indépendantes, il faut déterminer si les activités constituent des « professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant ». Elles sont généralement considérées comme des services fournis par une personne physique pour l'exercice d'activités à titre indépendant. Les paiements à une entreprise au titre de la fourniture de services par le biais de ses salariés ou d'autres personnels sont visés par l'article 5 et l'article 7[25]. Toutefois, certains pays considèrent que les dispositions de l'article 14 peuvent également s'étendre aux activités d'entités juridiques[26].

L'article 14 ne s'applique pas aux activités industrielles ou commerciales, ou aux services fournis dans le cadre d'un emploi ou à titre d'artiste ou d'athlète[27]. Une liste illustrant les professions libérales est présentée à l'article 14 (2). Toutefois, l'application de cet article ne se limite pas aux professions libérales qui y sont énumérées. Les difficultés liées à la détermination des services visés par l'article peuvent être résolues par la procédure amiable[28].

Il convient de noter que, dans les conventions qui contiennent des dispositions autorisant l'imposition à la source des services techniques, il y a un risque de chevauchement entre les services visés par ces dispositions et ceux visés par l'article 14. Cela peut être résolu par la procédure amiable si la convention ne prévoit pas de règle de priorité.

Pour l'application de l'article 15, Professions dépendantes, le revenu doit être tiré de services au titre d'emploi salarié, c'est-à-dire la

---

[25] Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies.

[26] Ariane Pickering, *Enterprise Services*, General Report, in International Fiscal Association, vol. 97a Cahiers de droit fiscal international (The Hague, The Netherlands: Sdu Uitgevers, 2012) p.45.

[27] Paragraphe 10 des commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 1 des anciens commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE avant la suppression de l'article 14 en 2000.

[28] Paragraphe 10 des commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 1 des anciens commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE avant la suppression de l'article 14 en 2000.

rémunération pour des services rendus à une autre personne dans le cadre d'un emploi. Il importe de faire la distinction entre les services au titre d'emploi salarié (auxquels l'article 15 s'applique) et les services fournis par une entreprise à une autre (auxquels l'article 7 ou de l'article 14 s'appliquent). Il importe également d'identifier correctement la personne qui est l'« employeur » aux fins du présent article (qui peut être différente de la personne qui est considérée comme employeur en vertu de la législation fiscale ou du droit du travail nationaux). Des difficultés peuvent survenir en particulier lorsque les services, fournis en vertu d'un contrat de travail officiel entre la personne physique et une entreprise non résidente, sont rendus à une personne qui est résidente. Des lignes directrices sur ces questions complexes figurent dans les commentaires[29].

L'article 19, Fonction publique, s'applique aux services fournis par les employés de l'État dans le cadre de leur emploi et aux pensions au titre de cet emploi. Il ne s'applique pas aux services indépendants fournis à un État (qui relèveraient de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies)[30]. Les dispositions ne s'appliquent pas non plus aux services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par un gouvernement. Les règles habituelles prévues à l'égard des revenus de professions dépendantes ou indépendantes ou d'activités de divertissement, s'appliquent à la rémunération de services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise d'un gouvernement[31].

2.2.2 Qualification des prestataires de services

Un certain nombre d'articles caractérisent les revenus selon la qualification de la personne qui tire les revenus, par exemple, les revenus tirés par un administrateur ou dirigeant de haut niveau (article 16), un

[29] Paragraphes 8.1-8.28 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE, et paragraphe 1 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 8.1-8.28 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE.

[30] Voir le paragraphe 2.1 des commentaires sur l'article 19 du Modèle de convention de l'OCDE, et le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 19 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 2.1 des commentaires sur l'article 19 du Modèle de convention de l'OCDE.

[31] Article 19 (3) du Modèle de convention des Nations Unies.

artiste ou athlète (article 17), un étudiant, stagiaire ou apprenti (article 20), ou un enseignant ou professeur (article sur les enseignants)[32]. Dans chaque cas, le récipiendaire des revenus doit tirer les revenus en question de la fourniture de services en sa qualité propre.

Les autorités fiscales doivent d'abord déterminer si la personne a la qualité de prestataire du type de services correspondant. Bien que les diverses expressions ne soient pas définies dans les conventions, les commentaires donnent des indications sur la signification de plusieurs d'entre elles. Dans d'autres cas, l'autorité fiscale devra déterminer la qualification d'un commun accord avec l'autorité compétente du pays partie à la convention ou en fonction du droit interne.

En déterminant quels responsables de la société auraient la qualité de dirigeant de haut niveau aux fins de l'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies, les commentaires pertinents notent que « l'expression "poste de direction de haut niveau" ne vise qu'un groupe limité de postes, auxquels s'attache la responsabilité principale de la direction générale des affaires de la société, distincte des activités des membres des conseils d'administration : les titulaires de ces postes ont à la fois des activités de membre du conseil d'administration et de dirigeant de haut niveau»[33].

Les commentaires sur l'article 17 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE donnent des indications sur la signification des termes « artiste » et « sportif » ou « athlète ». L'article s'applique aux artistes et aux sportifs dont les activités ont un caractère de divertissement, notamment les acteurs, les athlètes, les participants à des sports tels que le tennis, le golf et la course automobile ou à d'autres activités de divertissement telles que les tournois de billard, d'échecs ou de bridge. Il ne s'applique généralement pas aux conférenciers ou au personnel administratif ou de soutien[34]. Les commentaires donnent

---

[32] L'article 15 ne mentionne pas spécifiquement les revenus des « salariés » mais il s'applique aux revenus tirés « au titre d'un emploi » payé par un « employeur ». Voir la section 2.2.1 ci-dessus.

[33] Paragraphe 5 des commentaires sur l'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies.

[34] Voir les paragraphes 3-7 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 17

également des indications sur les activités de ces personnes qui donneraient lieu à des revenus relevant de l'article[35]. L'article s'applique aux revenus de tous les artistes du spectacle, qu'ils soient employés du privé ou du public ou qu'ils exercent des professions indépendantes.

Aux fins de l'article 20, la qualification d'une personne comme un « étudiant, stagiaire ou apprenti » dépendra du droit interne du pays appliquant la convention. Les autorités fiscales du pays de séjour devront également déterminer si les paiements reçus ont pour but de couvrir les frais d'entretien, d'études ou de formation du récipiendaire. Ces paiements doivent être distingués des paiements au titre de services, lesquels sont traités à l'article 15, l'article 7 ou l'article 14. Des indications sur cette question figurent dans les commentaires pertinents[36].

Dans les conventions qui incluent un article portant sur les enseignants, la question de savoir si une personne a la qualité d'enseignante aux fins de l'article peut poser quelques difficultés. Certains pays considèrent que seuls les revenus des activités d'enseignement de personnes qui possèdent les qualifications officielles d'un enseignant sont visés par l'article. D'autres pays ont une vision plus large de la portée de l'article et appliquent ses dispositions à toute personne exerçant des activités d'enseignement.

2.3 Source des revenus

Dans de nombreuses dispositions de la convention, le droit d'imposition à la source dépendra des services fournis dans le pays. Cependant, ce n'est pas toujours le cas. Les droits d'imposition à la source peuvent également être conférés à un pays en vertu de certaines dispositions

du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 3-7 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE.

[35] Voir les paragraphes 8 et 9 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention des Nations Unies citant les paragraphes 8 et 9 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE.

[36] Le paragraphe 3 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 3 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE.

conventionnelles lorsque le débiteur est résident de ce pays (par exemple, dans le cas des tantièmes ou des honoraires pour services techniques). Les revenus de services qui sont imputables à un établissement stable ou une base fixe situé(e) dans un pays peuvent aussi être imposés dans ce pays. Dans l'application d'une disposition conventionnelle à l'égard des revenus tirés de services, les autorités fiscales devraient donc avoir à l'esprit la base sur laquelle un droit d'imposition à la source est conféré et déterminer si le lien pertinent existe.

Il convient de noter que, quelle que soit la règle conventionnelle pour l'attribution des droits d'imposition, les pays ne peuvent exercer ce droit que dans la mesure où leur droit interne le permet. L'attribution d'un droit d'imposition en vertu de la convention n'autorise pas un pays à imposer les revenus qui ne seraient autrement pas soumis à l'impôt aux termes du droit interne. Par conséquent, en exerçant les droits d'imposition à la source conférés par la convention, les autorités fiscales devraient également tenir compte du fait qu'il est nécessaire de déterminer si les revenus sont ou non considérés comme ayant leur source dans leur pays en vertu du droit interne.

2.3.1 Lieu de prestation de services

Dans le Modèle de convention des Nations Unies, le lieu où les services sont fournis est pertinent pour l'application de l'article 5, l'article 8, l'article 14, l'article 15, l'article 17 et l'article 19.

Aux fins de la disposition relative aux services réputés être exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable à l'article 5 (3) (b) du Modèle de convention des Nations Unies, les autorités fiscales devront déterminer si les activités impliquant la fourniture de services se poursuivent « dans un État contractant » pendant la période requise. L'article 14 (1) (b) exige également que les services soient « fournis » dans l'État de source, tandis que l'article 15 et l'article 17 font respectivement référence à l'emploi et aux activités personnelles « exercés » dans cet État. L'article 19 fait référence aux services « rendus » dans un État. Malgré les différentes terminologies utilisées dans ces articles, il est généralement admis que, dans chaque cas, les dispositions exigent la prestation de services par des personnes qui sont physiquement présentes dans le pays. Bien que les commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies n'évoquent pas cette exigence dans

l'article 5 (3) (b), dans la plupart des pays, la disposition est interprétée comme signifiant que la prestation de service doit être physiquement effectuée dans l'État de source[37]. Quelques pays, cependant, ne sont pas d'accord avec cette interprétation. L'Inde, par exemple, estime que « la présence physique d'une personne physique n'est pas indispensable »[38]. Selon cette dernière interprétation, les services accomplis en dehors de l'État concerné peuvent être considérés comme ayant été fournis dans cet État, par exemple, s'ils sont accomplis au profit d'un résident. Eu égard au traitement complètement différent pouvant résulter de la mise en œuvre de ces deux interprétations, il est hautement souhaitable de parvenir à une compréhension commune de cette question au cours des négociations. La disposition alternative de l'OCDE réputant les services comme étant exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable[39] stipule expressément que la prestation de services doit être « exécutée » dans l'État de source. Les commentaires considèrent comme un principe le fait que l'imposition à la source « ne doit pas s'étendre aux prestations de services exécutées hors du territoire d'un État »[40].

Dans l'application de l'article 5 (3) (b), ainsi que l'article 14 (1) (b) et l'article 17, la principale difficulté pour les autorités fiscales est de déterminer quand les services sont fournis sur leur territoire, notamment dans le cas des activités mobiles de services. Des renseignements sur les activités de services exercées dans un pays par les non-résidents peuvent être disponibles, dans le cas de services fournis à une entreprise résidente ou un établissement stable situé dans ce pays, dans les registres de ces entreprises qui demandent des déductions au titre des paiements. Toutefois, cela impose une charge administrative considérable aux autorités fiscales et ne serait pas efficace dans

---

[37] Ariane Pickering, *Enterprise Services*, General Report, in International Fiscal Association, vol. 97a Cahiers de droit fiscal international (The Hague, The Netherlands: Sdu Uitgevers, 2012) p.39.

[38] La position de l'Inde sur le paragraphe 42.31 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[39] Voir le paragraphe 42.23 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[40] Paragraphe 42.22 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

le cas de services fournis aux consommateurs non-commerciaux qui ne demandent pas de telles déductions[41]. Une autre approche adoptée dans de nombreux pays est d'exiger que les personnes physiques ou les entreprises qui exercent des activités imposables dans leur juridiction obtiennent et citent un numéro d'identification fiscale ou un numéro d'identification de l'entreprise. Cela peut aider les autorités fiscales à assurer la traçabilité des revenus. De même, les renseignements fournis aux autorités pertinentes en vertu des exigences d'enregistrement des entreprises peuvent, s'ils sont à la disposition des administrations fiscales, aider l'administration à identifier les non-résidents qui exercent des activités d'entreprise dans un pays.

La définition de l'établissement stable à l'article 5 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE exige l'existence d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce son activité. Lorsqu'une telle installation fixe d'affaires existe, le pays dans lequel elle est située peut imposer les bénéfices imputables à cette installation conformément à l'article 7. De même, l'article 14 (1) (a) du Modèle de convention des Nations Unies permet l'imposition à la source des revenus de professions indépendantes imputables à une base fixe du prestataire de service.

Dans les deux cas, la convention ne prévoit pas spécifiquement que les prestations de services doivent être exécutées dans l'État dans lequel l'installation fixe d'affaires ou la base fixe est située. Bien que les services fournis par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires ou d'une base fixe soient habituellement effectués dans le pays dans lequel cette installation fixe ou base fixe est situé, les pays ont des opinions divergentes quant à savoir si les revenus tirés de prestations de services exécutées en dehors de leur juridiction pourraient être imputables à une installation fixe d'affaires ou une base fixe[42]. Quel que soit le point de vue des autorités fiscales sur cette question, l'impôt à la source ne peut être prélevé dans un pays que si le revenu serait autrement soumis à l'impôt dans ce pays (par exemple, parce qu'il est considéré comme

[41] Voir le paragraphe 42.12 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[42] Ariane Pickering, *Enterprise Services*, General Report, in International Fiscal Association, vol. 97a Cahiers de droit fiscal international (The Hague, The Netherlands: Sdu Uitgevers, 2012) p.56.

ayant sa source dans ce pays) conformément au droit interne. Les pays qui cherchent à imputer à une installation fixe d'affaires ou une base fixe les revenus de prestations de services exécutées dans un autre pays, sont susceptibles de rencontrer des difficultés pratiques dans l'identification de ces services, notamment lorsque les services sont fournis à un non-résident.

L'imposition à la source des revenus d'emploi en vertu de l'article 15 dépend, en premier lieu, de l'exercice ou non de l'emploi dans un pays, même si la résidence du débiteur (employeur) est également pertinente pour la détermination du droit à l'exonération de l'impôt à la source dans le cas de certains séjours de courte durée. Si l'emploi n'est pas exercé dans un pays, un employé non résident a droit à l'exonération de l'impôt dans ce pays au titre de cette rémunération. La détermination du lieu d'exercice de l'emploi n'est pas toujours évidente, surtout si l'employé n'est pas tenu de fournir ses services dans un lieu de travail particulier, tel un bureau. Cependant, un employé qui demande une exonération de l'impôt dans le pays où l'emploi est exercé doit tenir des registres détaillés du lieu où ses fonctions ont été exercées.

Aux fins de l'article 8, le lieu où les services de transport sont effectués est pertinent en ce qu'il est nécessaire de déterminer si les navires ou aéronefs sont exploités « en trafic international ». L'expression « trafic international » est définie à l'article 3, Définitions générales, du Modèle de convention des Nations Unies pour désigner tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un pays partie à la convention, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans le pays (de source). Du fait de cette large définition, les règles prévues à l'article 8 s'appliquent aux bénéfices tirés du transport international entre pays, mais aussi aux bénéfices tirés du transport intérieur dans le pays où le siège de direction effective de l'entreprise est situé, ou du transport intérieur dans un pays tiers.

L'État de source, en décidant d'exempter les bénéfices conformément à l'article 8 (variante A) ou de réduire l'impôt conformément à l'article 8 (variante B), doit déterminer si, sur le voyage particulier qui a donné lieu à ces bénéfices, le navire ou l'aéronef à bord duquel le transport a été fourni était exploité en trafic international. Les autorités

fiscales devront donc déterminer, par rapport à chaque voyage de chaque navire ou aéronef exploité par une entreprise étrangère, si ce voyage s'est limité à des points dans leur pays[43]. Si le navire ou l'aéronef n'était exploité qu'entre des points dans le pays, alors l'article 7, et non l'article 8, s'appliquera à l'égard du revenu. L'entreprise étrangère devrait être en mesure de produire des documents d'expédition de chaque voyage au titre duquel l'exemption de l'impôt est demandée en vertu de l'article 8. Cependant, la charge administrative impliquée dans l'identification des voyages effectués en trafic international, ainsi que la détermination des revenus tirés, dans le pays de source, de ces voyages, risque d'être considérable.

Il est plus facile pour certains pays de déterminer si le voyage d'un passager ou d'une cargaison est limité à des points à l'intérieur de leur territoire, qu'il soit effectué à bord d'un navire ou d'un aéronef qui est exploité uniquement entre des points sur ce territoire ou est utilisé pour un voyage en trafic international. S'il est plus aisé d'avoir des renseignements sur le voyage d'un passager ou d'une cargaison, plutôt que sur le voyage du navire ou de l'aéronef, ces pays peuvent souhaiter utiliser dans leurs conventions l'autre formulation de la définition de « trafic international » précisée au paragraphe 6.2 des commentaires de l'OCDE sur l'article 3.

2.3.2 Résidence du débiteur

Conformément à l'article 16, les droits d'imposition à la source sont attribués au pays de résidence de la société dont le récipiendaire est un administrateur ou un dirigeant de haut niveau. Le lieu où les activités de l'administrateur ou du dirigeant de haut niveau sont exercées n'a pas d'importance.

L'exercice ou non de ce droit d'imposition par un pays dépendra du droit interne. Le droit interne de nombreux pays en développement impose une retenue d'impôt à la source sur les tantièmes versés aux

[43] Un navire ou un aéronef exploité uniquement entre des points situés dans un État ne serait pas considéré comme étant utilisé en trafic international même si une partie du voyage a lieu en dehors de cet État, par exemple, dans les eaux internationales. Voir le paragraphe 6.3 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE.

administrateurs ou dirigeants non résidents de sociétés résidentes. Toutefois, dans certains pays, un administrateur ou dirigeant non résident dont les activités sont exercées en dehors de ce pays ne serait pas assujetti à l'impôt sur sa rémunération, même si la société dont il est administrateur ou dirigent est résidente de ce pays. L'attribution d'un droit d'imposition en vertu de la convention ne donnerait pas lieu, dans ces circonstances, à un impôt exigible.

La résidence du débiteur des revenus importe pour déterminer la source des revenus de services relevant de l'article 12 ou d'une disposition conventionnelle relative aux honoraires pour services techniques. En vertu de ces dispositions, les revenus sont réputés provenir du pays dont le débiteur est résident ou, si les honoraires sont supportés par un établissement stable ou une base fixe, du pays où l'établissement stable ou la base fixe est situé(e). Ces dispositions peuvent donner lieu à des difficultés administratives, notamment pour les pays qui n'imposent pas les honoraires pour services techniques par voie de retenue à la source en vertu de leur droit interne. Dans ces cas, la source des revenus aux fins conventionnelles est susceptible de différer de la source telle que déterminée en droit interne. Par exemple, en vertu du droit interne, les honoraires pour ces services peuvent être considérés comme ayant leur source dans un pays, et y être imposables, uniquement si les services sont rendus dans ce pays. Dans ces pays, obtenir des renseignements sur la résidence du débiteur des honoraires peut se révéler difficile. C'est pourquoi il peut être difficile de déterminer si les droits d'imposition à la source sont régis par l'article 12 ou une disposition relative aux honoraires pour services technique (dans les cas où les honoraires sont payés par un résident ou supportés par un établissement stable ou une base fixe) ou par l'article 7 (dans d'autres cas où les services techniques sont rendus dans le pays).

La résidence du débiteur importe également pour déterminer si une exonération de l'imposition à la source s'applique au titre des revenus d'emploi visés par l'article 15. Une des trois conditions qui doivent être remplies pour que l'exonération s'applique en vertu de l'article 15 (2) est que l'employeur ne soit pas un résident du pays dans lequel l'emploi est exercé. Certaines conventions vont plus loin et exigent que l'employeur soit un résident du même pays que l'employé pour que l'exonération soit accordée.

Un employé qui demande une exonération en vertu de cette disposition peut ne pas être en mesure de fournir les preuves nécessaires quant au statut de résidence de son employeur. Cependant, l'administration fiscale devrait disposer de renseignements pour déterminer si l'employeur est un résident du pays de source (et donc, par défaut, s'il n'est pas un résident). Pour les conventions qui n'exemptent les revenus d'emploi que si l'employeur est un résident du même pays que l'employé, il peut ne pas être facile pour l'employé ou l'administration fiscale du pays dans lequel les services sont rendus d'obtenir des renseignements sur le statut de résidence de l'employeur. Dans ces circonstances, il peut être nécessaire d'obtenir la confirmation du statut de résidence de l'employeur dans l'autre pays à travers le processus d'échange de renseignement.

Des difficultés particulières dans l'administration de l'article 15 peuvent survenir dans les cas où un employé est dans une relation de travail contractuelle officielle avec une entreprise non résidente mais dont les services sont fournis au profit d'une entreprise résidente. Il importe donc d'identifier correctement qui est l'« employeur » aux fins de l'application de l'exonération prévue à l'article 15 (2)[44].

Aussi, pour être exemptés en vertu de l'article 15 (2), la rémunération ne doit pas être supportée par un établissement stable situé dans cet État. Bien que les comptes de tout établissement stable de l'employeur révèlent généralement si tel est le cas ou non, encore une fois, un employé qui demande des avantages conventionnels en vertu du présent article peut ne pas avoir ce renseignement. Les autorités fiscales devraient, cependant, avoir accès à ce renseignement.

Aux fins de l'article 20, les paiements reçus par les étudiants, stagiaires et apprentis ne seront exemptés que s'ils « proviennent de sources situées en dehors » du pays de séjour. Les paiements effectués de l'étranger seront normalement de sources situées en dehors du pays. Cependant, les commentaires indiquent clairement que les paiements

---

[44] Voir les paragraphes 8.1-8.28 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 1 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 8.1-8.28 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE.

qui sont effectués par un résident du pays de séjour ou pour son compte ou dont la charge est supportée par un établissement stable situé dans ce pays ne sont pas considérés comme provenant de sources situées en dehors de ce pays[45].

2.4 Seuils

Certaines dispositions conventionnelles autorisent l'imposition à la source de certains types de revenus de services sans aucune condition de seuil minimum, par exemple, l'article 16, l'article 17 et l'article 19. D'autres dispositions relatives aux revenus de services prévoient des conditions de seuil autorisant l'imposition à la source. Celles-ci comprennent :

- L'existence d'une installation fixe d'affaires ou d'une base fixe
- Un seuil temporel, qui peut se rapporter à la présence du prestataire de services dans le pays de source ou aux périodes au cours desquelles les services sont fournis dans ce pays
- Le niveau des activités d'entreprise
- Le seuil monétaire.

En revanche, l'exemption de l'imposition à la source ne peut s'appliquer que lorsque les seuils ne sont pas dépassés ou lorsque d'autres conditions sont réunies.

2.4.1 Installation fixe d'affaires ou base fixe

L'imposition à la source conformément à l'article 7, Bénéfices des entreprises, dépend de l'existence d'un établissement stable dans ce pays. Un établissement stable est créé conformément à l'article 5 (1) lorsque le prestataire de services dispose d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle les activités sont exercées. De même, l'article 14 (1) (a) autorise l'imposition à la source lorsque le prestataire de services dispose d'une base fixe pour l'exercice de sa profession indépendante.

---

[45] Le paragraphe 4 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 4 des commentaires sur l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE.

La nécessité d'établir l'existence d'un établissement stable ou d'une base fixe importe également pour l'imposition des revenus de services en vertu de l'article 15, Professions dépendantes, en ce que l'exonération prévue au paragraphe 2 de cet article n'est pas applicable si la rémunération de l'emploi est supportée par un établissement stable. Pour les conventions qui prévoient l'imposition des revenus de services en vertu de l'article 12, Redevances, ou d'un article relatif aux honoraires pour services techniques, les concepts d'établissement stable et de base fixe sont utiles à la détermination de la source du revenu. De plus, ces dispositions ne s'appliquent pas aux revenus qui se rattachent effectivement à un établissement stable ou à une base fixe.

Les difficultés administratives rencontrées dans la détermination de l'existence d'un établissement stable associé à une installation fixe d'affaires sont examinées dans un chapitre distinct[46] et ne seront pas discutées davantage dans le présent chapitre.

Les mêmes considérations s'appliqueraient également à la détermination d'une base fixe. Bien que quelques pays estiment qu'il existe une différence entre le concept d'établissement stable et celui de base fixe, les deux sont généralement considérés comme identiques[47]. Les commentaires sur l'ancien article 14 du Modèle de convention de l'OCDE notent qu'« il n'existait pas de différence voulue entre le concept d'établissement stable … et celui de base fixe ».

2.4.2 Seuil temporel — Présence du prestataire de services

Le temps que le prestataire de services passe dans un pays peut être pertinent à la détermination de l'imposition dans ce pays. L'article 14 (1) (b) autorise l'imposition à la source lorsque le séjour du prestataire de services dans l'État (de source) « s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours au cours d'une période de douze mois ». Le même seuil temporel est également pertinent pour la détermination du droit d'un employé à l'exonération

[46] Voir le chapitre V, Imposition des non-résidents sur les bénéfices des entreprises, par Jinyan Li.

[47] Ariane Pickering, *Enterprise Services*, General Report, in International Fiscal Association, vol. 97a Cahiers de droit fiscal international (Sdu Uitgevers, The Hague, The Netherlands, 2012) p.46.

de l'imposition à la source en vertu de l'article 15 (2) et l'existence d'un établissement stable en vertu du paragraphe (a) de la disposition alternative de l'OCDE considérant les services comme étant exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable[48].

Bien que les dispositions fassent respectivement référence au « séjour » du prestataire de services dans le pays de source à l'article 14 (1) (b) et à la « présence » de l'employé dans ce pays à l'article 15 (2) (a) et dans la disposition alternative de l'OCDE considérant les services comme étant exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable, il s'agit des mêmes concepts. Dans l'ensemble de ces dispositions, le seuil temporel renvoie aux jours de présence de la personne dans l'État de source. Le seuil temporel dans ces dispositions renvoie à la présence physique de la personne dans le pays, et non au nombre de jours pendant lesquels les services sont rendus ou l'emploi est exercé dans l'État de source[49]. L'exigence ne vise qu'à déterminer le nombre de jours pendant lesquels la personne est présente dans le pays de source, ce qui peut s'étendre sur un certain nombre de visites, au cours d'une période de douze mois commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée. Cela peut être attesté assez facilement par le contribuable, par exemple, par l'entremise des inscriptions du passeport ou d'autres documents d'immigration. Un jour pendant toute partie au cours de laquelle la personne est présente dans le pays compte comme un jour de présence[50].

Cependant, les jours pendant lesquels la personne est résidente de ce pays aux fins conventionnelles ne sont pas pris en compte[51]. À cet

---

[48] Paragraphe 42.23 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[49] Voir l'article 5 (3) (b) du Modèle de convention des Nations Unies où le seuil temporel renvoie au nombre de jours pendant lesquels les activités de services sont exercées.

[50] Le paragraphe 5 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 1 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 5 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE.

[51] Le paragraphe 5.1 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 1 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 5.1 des commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE.

égard, il importe de noter que, si une personne peut être considérée comme résidente aux fins fiscales nationales, les règles de départage peuvent considérer cette personne comme n'étant résidente de l'autre pays qu'aux fins conventionnelles.

2.4.3 Seuil temporel — Jours durant lesquels les services sont fournis

Dans certains articles, l'imposition à la source des revenus de services dépend d'un seuil temporel qui se rapporte au nombre de jours durant lesquels les services sont rendus dans ce pays, plutôt que de la présence du prestataire de services. L'existence de services réputés être fournis par l'intermédiaire d'un établissement stable en vertu de l'article 5 (3) (b) exige, en ce qui concerne la prestation de services par une entreprise, que « des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) dans l'État de source pour une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours d'une période de douze mois commençant ou s'achevant au cours de l'année fiscale concernée ». De même, le paragraphe (b) de la disposition alternative de l'OCDE considérant les services comme étant fournis par l'intermédiaire d'un établissement stable utilise le même seuil temporel par rapport aux services fournis par une entreprise dans un pays pour le même projet ou un projet connexe.

Aux termes des deux dispositions, le seuil temporel doit être appliqué aux services fournis « pour le même projet ou un projet connexe ». Les commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE expliquent que les projets connexes comprennent des projets distincts exécutés par une entreprise lorsque ces projets ont une cohérence commerciale. Les facteurs qui sont généralement pertinents à cette détermination sont également cités dans les commentaires[52].

Lors de l'application de ces dispositions, il convient de noter que le seuil temporel s'applique au nombre de jours durant lesquels les prestations de services sont exécutées par l'entreprise. Les prestations de services peuvent être exécutées pour le compte de l'entreprise par

[52] Paragraphe 42.41 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

l'intermédiaire d'une ou plusieurs personne(s) physique(s). Chaque journée durant laquelle l'entreprise exécute des prestations de services dans le pays par l'intermédiaire d'au moins une personne physique peut être prise en compte dans le calcul du seuil[53].

Un seuil temporel est également pertinent aux fins de l'article 5 (3) (a), qui considère qu'un établissement stable peut comprendre aussi un chantier de construction, un projet de montage, etc. ou des activités de supervision liées à ce chantier ou projet, mais seulement si ce chantier de construction, ce projet ou ces activités « durent plus de six mois ». Dans ce cas, ce chantier, ce projet ou ces activités existent à compter de la date à laquelle l'entreprise commence son activité dans le pays et continuent d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés[54]. Le nombre de jours durant lesquels la construction ou d'autres services sont effectivement exécutés n'est pas pertinent.

2.4.4 Autres seuils

Le niveau des activités d'entreprise menées dans le pays de source est pertinent à l'application du paragraphe 2 de l'article 8 (variante B). Pour l'application de cette disposition, il faut déterminer à partir de quel moment les activités de navigation maritime dans un pays sont « plus qu'occasionnelles ». Dans ce contexte, cette expression vise « les voyages prévus ou planifiés d'un navire dans un pays donné pour y embarquer du fret ou des voyageurs »[55], ce qui est susceptible de couvrir quasiment toutes les opérations de transport commercial par navire dans un pays.

Quelques conventions prévoient un seuil monétaire pour l'imposition à la source, par exemple, à l'article 14 ou l'article 17. Dans

[53] Paragraphe 42.39 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[54] Le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 11 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

[55] Paragraphe 13 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies.

ces conventions, l'imposition à la source n'est autorisée que lorsque les revenus perçus par les non-résidents dépassent un montant déterminé. L'administration de ces seuils présente des difficultés particulières lorsque les impôts sont recouvrés au moyen de la retenue à la source, dans la mesure où le débiteur peut ne pas connaître le revenu total tiré par le prestataire de services de sources dans le pays.

2.5 Montant de revenu imposable dans le pays de source

Une fois tout seuil d'imposition à la source atteint, le montant de revenu imposable dans ce pays doit être déterminé. En premier lieu, les autorités fiscales doivent déterminer si des déductions au titre des dépenses devraient être autorisées. Elles doivent ensuite déterminer comment le montant du revenu qui est imposable dans le pays de source devrait être calculé, eu égard aux limitations que la convention peut prévoir pour l'imposition à la source.

2.5.1 Déductions au titre des dépenses

Aux fins de l'article 7, Bénéfices des entreprises, seuls les « bénéfices » de l'entreprise sont imposables dans le pays de source. La référence aux « bénéfices » indique clairement que l'impôt à la source ne peut s'appliquer qu'au montant net, après déduction des dépenses pertinentes[56], tiré par l'entreprise de ses activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable. L'article 7 (3) du Modèle de convention des Nations Unies stipule que sont admises en déduction les dépenses relatives aux fins poursuivies par l'établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration. En vertu

[56] Le paragraphe 30 de l'annexe des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 18 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 30 de l'annexe des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE notent que « le paragraphe 3 détermine seulement quelles dépenses devraient être imputées à l'établissement stable ». La déductibilité de ces dépenses est définie par le droit interne, sous réserve des dispositions de l'article 24, Non-discrimination. Les conditions de déductibilité peuvent inclure des exigences spécifiques de conformité à l'égard de la réclamation de la dépense ou sa justification.

du Modèle de convention des Nations Unies, aucune déduction n'est admise pour les sommes payées entre un établissement stable et son siège central au titre de redevances, intérêts ou services, sauf à titre de remboursement des frais. Des lignes directrices sur l'application de l'article 7 (3) sont prévues dans les commentaires[57].

D'autres articles de la convention relatifs à l'imposition des revenus de services ne traitent pas la question de savoir si les dépenses doivent être admises en déduction. L'article 14 et l'article 17 se réfèrent au « revenu », tandis que l'article 15, l'article 16 et l'article 19 se réfèrent aux sommes telles que les traitements, salaires, rémunérations ou tantièmes ou autres paiements similaires.

Si les commentaires sur l'article 14 stipulent que les dépenses devraient être admises dans la détermination du revenu imputable à une base fixe[58], cette pratique n'est pas suivie dans tous les pays. Certains pays imposent le revenu des professions indépendantes sur la base du montant brut[59]. Aucune orientation n'est fournie dans les commentaires sur les autres articles mentionnés ci-dessus quant à savoir si les dépenses engagées pour tirer le revenu en question doivent être admises en déduction. Dans ces cas, le droit interne du pays de source définira la mesure, le cas échéant, dans laquelle les dépenses sont admises en déduction[60].

---

[57] Paragraphes 16-18 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies et paragraphes 27-51 de l'annexe aux commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. Voir également les paragraphes 15-43 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE.

[58] Paragraphe 3 des anciens commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 10 des commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 3 des anciens commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE.

[59] Ariane Pickering, *Enterprise Services*, General Report, in International Fiscal Association, vol. 97a Cahiers de droit fiscal international (The Hague, The Netherlands: Sdu Uitgevers, 2012) p.45.

[60] Voir le paragraphe 10 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 10 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE.

2.5.2 Limitations

Conformément à l'article 7, seuls les bénéfices qui sont « imputables à » un établissement stable sont imposables dans le pays dans lequel l'établissement stable est situé. Dans les conventions qui comprennent les dispositions de la force d'attraction du Modèle de convention des Nations Unies, les bénéfices qui sont imputables aux activités de services exercées dans ce pays qui sont similaires à celles exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable sont également imposables.

La détermination des bénéfices qui sont imputables à l'établissement stable pose souvent des difficultés. Bien que les problèmes rencontrés dans la détermination des bénéfices qui sont imputables à des services réputés être exercés par l'intermédiaire d'un établissement stable ne soient pas très différents de ceux rencontrés à l'égard des services exécutés par l'intermédiaire d'un établissement stable d'installation fixe d'affaires, elles sont néanmoins source de préoccupation pour les administrations fiscales. L'imputation des bénéfices à un établissement stable est une question complexe et dépasse la portée de ce chapitre. Les autorités fiscales devraient suivre les orientations fournies par les commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies ou, si l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE (à partir de 2010) est adopté dans une convention, les orientations fournies dans les commentaires sur cet article et le Rapport 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables[61].

L'article 14 (1) (a) limite l'imposition à la source au revenu qui est « imputable à » une base fixe à la disposition du prestataire de profession indépendante. Les commentaires soulignent que les orientations pour l'interprétation et l'application de l'article 7 peuvent également être utilisées aux fins de l'article 14[62].

[61] Projet de rapport sur l'attribution de profits aux établissements stables, OCDE, Paris, 2010, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf.

[62] Paragraphe 3 des commentaires sur l'ancien article 14 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 10 des commentaires sur l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 3 des commentaires de l'ancien article 14 du Modèle de convention de l'OCDE.

Aux fins de l'article 15, le pays où l'emploi est exercé peut imposer la rémunération de l'employé, mais seulement dans la mesure où elle est tirée de l'emploi exercé dans ce pays. Par conséquent, à moins que l'emploi soit exercé en totalité dans l'État de source, il sera nécessaire de déterminer la fraction de la rémunération de l'employé qui est imposable dans l'État de source. Un procédé approprié pour ce faire serait de répartir le revenu de la personne physique tiré de cet emploi au cours de l'année, sur la base du nombre de jours durant lesquels les fonctions ont été exercées dans le pays par rapport au nombre de jours durant lesquels l'emploi a été exercé en dehors de ce pays.

Le paragraphe 2 de l'article 8 (variante B) autorise l'imposition à la source des bénéfices provenant d'activités de navigation maritime dans un pays, indépendamment de l'existence d'un établissement stable et que les bénéfices soient ou non imputables à un établissement stable. Toutefois, une « répartition appropriée des bénéfices nets globaux » de l'entreprise doit être réalisée.

Les commentaires indiquent que les bénéfices nets globaux devraient en général être déterminés par les autorités fiscales du pays où est située la direction effective de l'entreprise (ou le pays de résidence)[63]. Un avis d'imposition de l'entreprise peut être accepté comme preuve suffisante de la détermination, par le pays d'origine, des bénéfices nets globaux. Toutefois, comme le notent les commentaires[64], certaines conditions pertinentes à cette détermination, par exemple, le traitement des avantages spéciaux et des pertes des années précédentes, pourraient être décidées dans le cadre de négociations entre les deux autorités fiscales. La procédure amiable aux termes de l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies serait une méthode appropriée pour parvenir à un tel accord.

Une répartition appropriée des bénéfices doit également être convenue. Cela pourrait se faire dans le cadre des négociations concernant la convention, par exemple, dans un protocole interprétatif annexé à la convention. Elle pourrait également être convenue, soit en même temps que les négociations concernant la convention ou après

[63] Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies.

[64] Ibid.

celles-ci, dans un mémorandum d'accord ou un échange de notes. Une résolution au niveau administratif en vertu de la procédure amiable prévue à l'article 25 est également possible. Les orientations dans les commentaires recommandent une répartition « en fonction d'une proportion fixée au cours des négociations bilatérales, de préférence la proportion des recettes de fret en sortie (déterminée de manière uniforme, commissions déduites ou non déduites) »[65].

2.6 Méthode d'imposition et de recouvrement

Les conventions fiscales ne précisent pas la méthode d'imposition qui devrait être mise en place par les pays dans l'exercice des droits d'imposition qui leur sont conférés en vertu de la convention. Elles ne précisent pas non plus comment les impôts doivent être recouvrés. Ces questions seront en général déterminées conformément au droit interne du pays appliquant la convention. Les observations faites en rapport avec l'article 10, Dividendes, à cet égard sont en général applicables à tous les articles, c'est-à-dire la disposition « ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne, et notamment de prélever l'impôt, soit par voie de retenue à la source, soit par détermination de la base individuelle d'imposition »[66].

2.6.1 Imposition par la détermination de la base d'imposition

Beaucoup de pays prélèvent l'impôt sur le revenu de services tiré dans leur pays par les non-résidents sur la base de la détermination de la base d'imposition, soit au dépôt d'une déclaration de revenus soit par l'auto-imposition. Cependant, la vérification des revenus et des dépenses peut poser des difficultés aux administrations fiscales, dans la mesure où il n'est souvent pas facile d'obtenir des renseignements sur les activités de services exercées dans leur pays, notamment lorsque les services ne sont pas exécutés par l'intermédiaire d'une installation fixe

[65] Ibid.

[66] Paragraphe 18 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 13 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 18 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE.

d'affaires ou d'une base fixe. Certains pays imposent une obligation aux prestataires de services non résidents d'enregistrer leurs activités d'entreprise lorsque les services sont fournis dans le pays. D'autres exigent qu'une copie du contrat de prestation de services soit déposée auprès de l'administration fiscale. Toutefois, ces obligations sont souvent difficiles à faire respecter.

Pour surmonter ces difficultés, les pays en développement ont souvent recours à l'imposition de la retenue d'impôt à la source à l'égard des honoraires payés aux non-résidents. Dans certains pays, il peut s'agir d'une retenue libératoire, mais dans d'autres, les contribuables ont la possibilité de choisir l'imposition fondée sur la détermination de la base d'imposition au moyen du dépôt d'une déclaration de revenus (ou un autre formulaire prescrit).

2.6.2 Retenue d'impôt à la source

Les pays en développement exigent souvent des débiteurs de retenir l'impôt à la source au titre d'une grande variété de paiements en vertu du droit interne. Pour beaucoup de ces pays, la retenue d'impôt à la source représente le seul moyen efficace de recouvrement des impôts à l'égard des paiements effectués aux non-résidents. Si, comme cela est souvent le cas en droit interne, le débiteur résident (ou l'établissement stable d'un débiteur non résident) est personnellement responsable s'il ne parvient pas à retenir l'impôt approprié, l'agent chargé de procéder à la retenue à la source se voit donc fournir un encouragement important à se conformer aux exigences de retenue à la source. L'impôt peut être perçu à titre libératoire ou provisoire (c'est-à-dire, comme un recouvrement anticipé de l'impôt). Lorsqu'une retenue provisoire est perçue, l'impôt retenu est imputé au titre de l'assujettissement libératoire du contribuable établi sur la base du résultat net tel qu'étayé dans une déclaration de revenus produite par le contribuable.

Les retenues d'impôt provisoire ou libératoire sont souvent perçues au titre :

- Du revenu d'emploi (article 15 ou article 19)
- Du revenu de professions indépendantes (article 14)
- Des tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau (article 16)

- Des paiements aux artistes et athlètes (article 17)
- Des paiements effectués par les résidents et les établissements stables à l'égard des services techniques (article 12 ou dispositions relatives aux honoraires pour services techniques).

Article 15, Professions dépendantes, et Article 19, Fonction publique

Dans le droit interne de nombreux pays, les employeurs résidents (y compris les employeurs publics) sont tenus de retenir l'impôt à la source au titre de la rémunération payée aux employés, que ces employés soient résidents ou non-résidents. Dans la plupart des pays, la retenue à la source est une retenue d'impôt provisoire. Dans certains pays, cependant, l'impôt retenu peut représenter un impôt libératoire.

Les employeurs non résidents dans le pays où l'emploi est exercé peuvent également être tenus de retenir l'impôt à la source au titre de la rémunération payée aux employés. Cependant, à moins que l'employeur soit enregistré dans le pays de source ou y dispose d'un établissement stable, il peut être difficile pour les administrations fiscales de faire respecter cette obligation.

Article 14, Professions indépendantes

Dans certains pays, les non-résidents qui fournissent des services de professions indépendantes dans un pays sont tenus de s'enregistrer auprès des autorités fiscales. Néanmoins, la plupart des pays imposent une retenue d'impôt à la source provisoire ou libératoire au titre des paiements effectués par les résidents et l'établissement stable à l'égard de ces services comme un moyen efficace de recouvrement de l'impôt.

Article 16, Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau

La plupart des pays exigent de la société qui paie de procéder à une retenue d'impôt au titre des tantièmes et rémunération du personnel de direction de haut niveau. Toutefois, dans certains pays, le revenu ne sera considéré comme ayant une source dans le pays (et donc comme y étant imposable) que si les activités sont exercées dans ce pays. Dans ces pays, il est nécessaire de déterminer où et quand les services du personnel de direction de haut niveau sont accomplis.

Article 17, Artistes et athlètes

Les pratiques parmi les pays diffèrent sur la façon dont le revenu tiré d'une activité de divertissement est imposé. Dans la plupart des pays, étant donné la difficulté pour les administrations fiscales de savoir quand un artiste ou un athlète exerce des activités de divertissement dans le pays, une obligation est imposée au promoteur de l'événement de divertissement ou sportif d'opérer une retenue d'impôt à la source au titre des paiements aux artistes. Cet impôt peut être prélevé sur une base libératoire ou non libératoire. Lorsque l'impôt est un impôt libératoire établi sur la base du montant brut versé à l'artiste ou au sportif, le taux imposé est en général relativement faible. Dans certains pays, une option d'imposition sur la base du montant net est prévue dans le droit interne ou en vertu d'une convention.

Même en ayant recours à une retenue d'impôt à la source, le recouvrement des impôts dont sont redevables les artistes non résidents pose souvent des problèmes. Par exemple, faire respecter l'obligation de retenue est particulièrement difficile lorsque le promoteur est un non-résident. Bien que les conventions puissent aider à cet égard en incluant des dispositions relatives à l'assistance en matière de recouvrement des impôts[67], peu de conventions négociées par les pays en développement comprennent de telles dispositions.

Honoraires

Les honoraires au titre de services techniques payés aux non-résidents sont souvent soumis à une retenue d'impôt libératoire en vertu du droit interne. Lorsque l'article 12, Redevances, et les dispositions relatives aux honoraires pour services techniques s'appliquent à ces paiements, le pays de source a le droit de continuer à imposer les honoraires par l'entremise d'une retenue d'impôt libératoire au titre du montant brut du paiement. Si, toutefois, les honoraires sont tirés par l'entremise d'un établissement stable ou d'une base fixe situé(e) dans l'État de source, ils doivent être imposés conformément aux règles applicables aux bénéfices d'entreprise, c'est-à-dire sur la base du montant net. Dans les pays où les honoraires seraient autrement imposés sur la base d'une retenue

[67] Article 27 du Modèle de convention de l'OCDE et article 27 du Modèle de convention des Nations Unies.

en vertu du droit interne, des mécanismes peuvent ne pas exister pour assurer l'imposition des honoraires sur la base du montant net. Les administrations fiscales devront veiller à ce que les procédures soient en place pour rembourser les prestataires de services, qui demandent le bénéfice de cette disposition conventionnelle et qui fournissent des renseignements pour permettre le calcul de leur bénéfice net tiré d'activités de services, pour tout excédent de retenue de l'impôt payable au titre de ce bénéfice.

En vertu du droit interne de nombreux pays, cependant, les honoraires pour services ou assistance techniques ne représentent pas une catégorie distincte de revenu ou ne sont pas soumis à la retenue d'impôt à la source. Dans ces pays, il peut y avoir d'autres difficultés dans l'application des dispositions conventionnelles spéciales. Si le droit interne ne fait pas de distinction aux fins d'imposition entre les services techniques et autres, il risque d'y avoir des difficultés à identifier les services auxquels s'applique la disposition conventionnelle. Il peut aussi être difficile d'appliquer une limite du taux d'imposition brut si les honoraires sont normalement inclus dans le revenu imposable et imposés sur la base du montant net dans le pays de source.

2.6.3 Application des limitations de la convention

Les commentaires de l'OCDE sur l'article premier notent que « chaque État est libre d'utiliser la procédure prévue dans sa législation interne afin d'appliquer les limitations prévues par la Convention ». La méthode qui est « hautement préférée » est de limiter l'impôt qui est prélevé pour l'accorder avec les limitations prévues par la convention[68].

Néanmoins, cela peut poser problème. Aux fins de l'article 14, Professions indépendantes, par exemple, un agent chargé de procéder à la retenue à la source peut ne pas savoir combien de temps le prestataire de services sera présent dans le pays et ne sera donc pas en mesure de déterminer le droit du prestataire de services à l'exemption. De plus, si les agents chargés de procéder à la retenue à la source sont responsables des impôts non acquittés (comme c'est souvent le cas lorsque la

[68] Paragraphe 26.2 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

retenue à la source représente l'impôt libératoire dont est redevable le prestataire de services), il est peu probable que l'agent s'abstienne de recouvrer cet impôt, sauf si une exonération est accordée par les autorités fiscales. Dans quelques pays, le contribuable a la possibilité de demander à l'avance cette exonération. Cependant, les autorités fiscales auraient besoin d'être convaincues que le prestataire de services ne dépassera pas le seuil temporel ou d'autres seuils prévus dans la convention.

Il est reconnu que, plutôt que de fournir une exemption anticipée, un pays peut prélever l'impôt prévu par son droit interne et rembourser par la suite la part de cet impôt excédant le montant qu'il peut prélever en vertu de la convention. Les pays qui adoptent cette approche devraient veiller à ce que des procédures soient en place pour que le remboursement soit effectué sans retard inutile[69].

[69] Ibid.

Chapitre VII

Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital

Jan J.P. de Goede*

1. Introduction

Le présent chapitre est axé sur les notions de revenus d'investissement (soit les revenus de biens immobiliers, dividendes, intérêts et redevances) et les gains en capital dans le droit interne et dans les conventions fiscales. Une attention sera également accordée à certaines questions spécifiques, y compris le financement hybride et la sous-capitalisation. En outre, les procédures administratives pour l'octroi des avantages de la convention fiscale au titre des différents types de revenus susmentionnés seront abordées. À cette fin, le présent chapitre examinera la répartition des droits d'imposition au titre de ces éléments de revenus et de gains en vertu du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[1] (Modèle de convention des Nations Unies) et du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[2] (Modèle de convention de l'OCDE)[3]. En ce qui concerne les avantages

---

* Directeur principal, Bureau international de documentation fiscale, Amsterdam, Pays-Bas ; Professeur de droit fiscal international et européen, Université de Łodz, Pologne.

[1] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York : Nations Unies, 2011).

[2] Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

[3] Toute référence au Modèle de convention des Nations Unies et à ses commentaires se rapportent à la version de 2011, sauf indication contraire. De même, toute référence au Modèle de convention de l'OCDE et à ses commentaires se rapportent à la version de 2010, sauf indication contraire.

de la convention, l'accent sera mis sur les procédures d'octroi de ces avantages dans l'État de source, mais des aspects de l'allègement de la double imposition dans l'État de résidence du contribuable seront également brièvement traités. Le droit aux avantages conventionnels et les questions anti-abus ne bénéficieront pas d'une grande attention dans la mesure où ces aspects sont traités en détail dans d'autres chapitres du présent manuel[4]. Enfin, certains aspects spécifiques de la mise en application seront traités.

2. Aspects pertinents du droit interne et des conventions fiscales

2.1 Cadre juridique et administratif général

Comme mentionné dans le chapitre d'introduction du présent manuel[5], il existe une grande diversité entre les pays sur la façon de concevoir la relation entre les conventions fiscales et le droit interne et sur la nécessité ou non de mettre en oeuvre une législation supplémentaire pour donner effet aux conventions fiscales.

De manière générale, les conventions fiscales prévalent sur le droit interne[6], abstraction faite des rares cas de dérogation aux conventions.

L'absence de règles législatives ou de procédures administratives et de directives plus spécifiques peut donner lieu à de sérieux obstacles empêchant les contribuables de profiter des avantages de la convention fiscale et compromettre ainsi l'objectif poursuivi par la conclusion des conventions fiscales. Selon la doctrine fiscale générale suivie par la plupart des pays, les conventions fiscales ne créent pas de nouveaux

[4] Voir le chapitre II, Personne admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler, et le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Philip Baker.

[5] Voir le chapitre premier, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold.

[6] Voir les articles 26 et 27 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, 23 mai 1969.

droits d'imposition nationaux[7], mais peuvent limiter l'application de la législation fiscale nationale existante. Elles ne contiennent pas non plus de règles sur la façon dont les impôts sont prélevés. C'est pourquoi il est nécessaire de donner un aperçu général, en premier lieu, des différentes législations fiscales nationales pour considérer si les types de revenus et de gains traités dans le présent chapitre sont définis et, si tel est le cas, de quelle façon, et, en second lieu, la façon dont l'impôt au titre de ces éléments de revenus et de gains est prélevé. Enfin, l'effet de l'application de la convention fiscale est brièvement abordé.

2.2 Définition nationale et source de revenus d'investissement et de gains en capital

Comme il n'existe pas de normes généralement applicables à l'échelle internationale en matière d'imposition, les définitions de ces types de revenus diffèrent dans une large mesure dans les différents pays. Ils peuvent même différer entre les différents types de loi et entre les différentes législations fiscales au sein de chaque pays. Dans le présent chapitre, l'accent sera mis sur les principaux aspects des définitions généralement utilisées dans les lois relatives à l'impôt sur le revenu et sur les sociétés (ou à la retenue d'impôt spécifique correspondante).

2.2.1 Revenus de biens immobiliers

En général, une notion plutôt large de biens immobiliers est utilisée. Elle peut viser les biens corporels comme la terre, les maisons, les immeubles de bureaux, les usines, mais aussi certains droits incorporels acquis sur des biens immobiliers, comme l'usufruit[8], les droits

---

[7] Il convient de noter, toutefois, que la France a des « clauses d'habilitation » dans sa législation fiscale nationale (par exemple, l'article 165 bis du Code général des impôts), qui prévoit que sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

[8] Un terme mis au point dans les pays de droit civil pour désigner un droit par lequel une personne peut utiliser une certaine propriété et s'approprier tous les avantages et les revenus en découlant, même si la propriété est légalement détenue par une autre personne, à la condition que le titulaire ne

d'exploration ou d'exploitation de certaines ressources naturelles, ou les prêts hypothécaires. De plus, la notion de revenu peut être large, visant le revenu de toute forme d'exploitation, comme la location, le crédit-bail, voire la multipropriété[9].

2.2.2 Dividendes

L'on retrouve un large éventail de définitions de dividendes dans les lois fiscales nationales. En général, la définition vise les distributions régulières de bénéfices par les sociétés, telles que réglementées en droit des sociétés, sur la base de l'actionnariat. Toutefois, les distributions de bénéfices effectuées par d'autres entités sur la base de la participation dans ces entités, ou les paiements fondés sur d'autres droits aux bénéfices d'une société ou d'une entité, peuvent également être visés. Les dividendes visés peuvent inclure à la fois les paiements en espèces ou en nature. En outre, les distributions non régulières (telles que les avantages accordés par une société à ses actionnaires sous la forme de produits distribués avec rabais, voire gratuitement) peuvent être visées. De plus, les paiements sur les obligations ouvrant droit à la participation aux bénéfices peuvent être considérés comme des dividendes à des fins fiscales. Enfin, dans plusieurs pays, les paiements concernant les formes de financement dites hybrides ou les intérêts versés dans le cas du financement excessif par l'emprunt (en vertu de la législation dite de sous-capitalisation) peuvent être considérés comme des dividendes[10].

2.2.3 Intérêts

En ce qui concerne les intérêts, il semble y avoir moins de diversité dans la mesure où la plupart de la législation fiscale les définit comme étant des revenus de tous types de créances. La définition d'intérêts peut

---

modifie pas, n'endommage pas ou ne vend pas la propriété. Voir *IBFD International Tax Glossary*, Julie Rogers-Glabush, ed. (Amsterdam: IBFD, 2009).

[9] Par exemple, la multipropriété c'est lorsqu'une personne, qui détient des actions dans une société qui possède des biens immobiliers, reçoit le droit d'utiliser (une partie du) bien immobilier pendant une certaine période (en fonction du nombre d'actions détenues) au lieu de recevoir un dividende en numéraire.

[10] Ces situations sont brièvement abordées dans la section 2.3 ci-dessous.

viser plus que les simples paiements formels d'intérêts. Par exemple, dans le cas d'une dette émise sous le pair, la différence entre le montant effectivement prêté et le montant reçu au moment du rachat de la créance peut relever de cette définition. En général, ils comprennent également les primes et lots attachés à des créances. Toutefois, des différences peuvent exister entre les pays quant à savoir si la définition d'intérêts vise également les revenus des obligations ouvrant droit au partage des bénéfices, les formes hybrides de financement, le financement excessif ou les intérêts excessifs[11] payés à un prêteur apparenté (dont les intérêts peuvent être considérés parfois comme des dividendes). Enfin, il peut aussi y avoir des différences dans le traitement des frais de garantie reçus sur les prêts accordés.

2.2.4 Redevances

En général, la définition de redevances vise tous les paiements pour l'utilisation des droits de propriété intellectuelle tels que définis dans le droit de la propriété intellectuelle, comme les droits d'auteur, les brevets, les marques commerciales, etc., ainsi que pour l'utilisation du savoir-faire. Toutefois, certains pays considèrent également les paiements pour la vente de ces droits comme des redevances. De plus, la ligne de démarcation entre l'utilisation et la vente est parfois établie différemment. Différentes approches existent aussi quant à savoir si oui ou non les paiements pour l'utilisation de films et de bandes ou pour la location de divers types d'équipement sont inclus dans la définition de redevances. Le traitement des paiements pour les logiciels peut également différer dans une certaine mesure entre les pays. Les paiements de redevances excessifs à une société apparentée ne sauraient être considérés comme des redevances et sont parfois considérés comme des dividendes.

[11] De manière générale, un paiement d'intérêts entre sociétés apparentées pourrait être considéré comme excessif lorsque le montant du paiement d'intérêts dépasse le montant que des parties indépendantes auraient convenu. Par exemple, si un taux de 10 % d'intérêts a été facturé, alors que des parties indépendantes auraient seulement convenu d'un taux de 8 %, un montant correspondant à un taux de 2 % du paiement d'intérêts serait considéré comme excessif.

2.2.5 Gains en capital

En ce qui concerne les gains en capital, le traitement fiscal varie dans une large mesure entre les pays, allant d'aucune imposition à l'imposition d'une partie, voire de la totalité des gains. S'ils sont imposables, ces gains peuvent soit entrer dans le champ d'application de l'impôt général sur le revenu, soit être perçus sous la forme d'un impôt distinct. En outre, dans un même pays, des différences de traitement des gains en capital peuvent exister entre les différents types d'impôts. Par exemple, certains pays ne prélèvent pas d'impôt sur les gains en capital des personnes physiques, sauf si le bien aliéné faisait partie d'une entreprise. De plus, alors que certains pays prélèvent un impôt sur les gains en capital réalisés par une société non résidente qui vend des actions dans une société qui est résidente de leur pays, d'autres pays n'imposent pas les gains en capital dans cette situation, ou alors seulement si l'actionnaire non résident détient une participation importante dans la société. Enfin, certains pays exemptent de tels gains dans des situations intersociétés.

Lorsqu'ils sont définis, ces gains sont en général ceux provenant de l'aliénation de (certains types d')actifs. Toutefois, ils peuvent également comprendre des gains réputés, qui sont considérés comme étant réalisés à des fins fiscales, dans le cas d'autres formes de transfert de propriété, comme en cas de donation ou de décès, ou du transfert transfrontalier d'actifs vers un autre pays. Ils peuvent également inclure des réévaluations de livres latentes.

2.2.6 Source de revenus ou de gains

Aux fins de l'imposition nationale des revenus d'investissement et de gains en capital transfrontaliers, il est essentiel d'identifier dans quel pays les revenus sont considérés avoir leur source. Dans le cas des revenus de biens immobiliers, ce sera en général le pays où la propriété est située, bien que plusieurs pays peuvent également considérer le pays d'où les paiements de location sont effectués comme le lieu de la source, alors que d'autres peuvent estimer que les revenus ont leur source dans le lieu où le contrat de location a été signé. Des questions plus complexes sur le plan technique peuvent se poser dans le cas des biens incorporels, tels que certains droits et actions, dans la mesure où le lieu où ils sont situés peuvent être moins clairs. Dans le cas des

dividendes, la source est généralement dans le pays où la société ou toute autre entité effectuant la distribution est établie, bien que là aussi le pays à partir duquel le paiement des dividendes est effectué peut considérer que leur source est située dans ce pays. Dans le cas des intérêts et des redevances, la source sera en général dans le pays dans lequel le débiteur est un résident, mais dans certaines législations nationales d'autres critères peuvent s'appliquer, tels que le lieu où le contrat a été signé ou où l'argent ou la propriété intellectuelle a été utilisé(e). Dans le cas des gains en capital, la source est généralement identifiée dans le pays où la propriété est située, alors que des approches différentes peuvent exister concernant l'emplacement des droits incorporels tels que les actions. En outre, le lieu où le contrat est signé peut être considéré comme le lieu de la source.

2.3 Financement hybride et sous-capitalisation

Le financement hybride renvoie à des formes de financement qui ont à la fois les caractéristiques d'un prêt et de capitaux propres. Le financement hybride peut être utilisé pour des raisons économiques valables, par exemple, dans le secteur financier pour des exigences de capitalisation. Cependant, il est également fréquemment utilisé dans la planification fiscale afin de réaliser des économies d'impôt en exploitant une classification différente du financement dans les pays concernés. Ainsi, un prêt hybride peut-il être reconnu comme un prêt dans le pays du débiteur, admettant la déduction des intérêts payés sur ce prêt, alors que dans le pays du créancier, il peut être considéré comme des capitaux propres. Le pays créancier peut alors considérer les « intérêts » reçus comme des dividendes, qui — dans des situations intersociétés — peuvent être exemptés en vertu d'un régime d'exemption de participation. Les pays peuvent utiliser différents critères (seul ou en combinaison) pour déterminer si un prêt formel est considéré comme hybride et s'il devrait être reclassé en capitaux propres[12]. Certains pays

[12] Ceux-ci peuvent comprendre :
- les intérêts payables dépendent de la rentabilité du débiteur ;
- aucun remboursement ou un calendrier de remboursement très long ;
- la subordination du remboursement aux créances d'autres créanciers.

qui reclassent un prêt formel en capitaux propres considèrent par la suite les intérêts payés par le débiteur comme des dividendes, auxquels la retenue d'impôt sur les dividendes est applicable.

La sous-capitalisation concerne le financement excessif par emprunts d'une société ou d'une autre entité. Dans le cas de la législation visant à contrer la sous-capitalisation, les intérêts payés sur les créances (prêts réels) ne sont plus déductibles pour autant que la dette dépasse un certain rapport entre la dette et les capitaux propres[13]. En outre, dans ce cas, le pays de source peut reclasser les intérêts non déductibles en dividendes auxquels une (retenue) d'impôt sur les dividendes est applicable.

2.4 Moyens d'établissement et d'application des impôts

Les modalités selon lesquelles les impôts sont prélevés sur les différents types de revenus d'investissement, ainsi que sur les gains en capital, varient dans une large mesure entre les pays. Ces différents moyens de perception des taxes en vertu du droit interne ont un effet sur la façon d'appliquer les conventions fiscales.

2.4.1 Retenue d'impôt à la source

En général, les États de source prélèvent des impôts sur les dividendes, intérêts et redevances tirés de leur pays par les contribuables non résidents en obligeant la personne qui verse les revenus à retenir l'impôt à un certain pourcentage du montant brut du paiement[14]. La législation nationale peut souvent prévoir divers taux pour différents types

[13] En général, une telle législation n'est applicable que dans un cadre transfrontalier entre sociétés apparentées ou d'autres entités apparentées, car elle vise à lutter contre l'érosion de l'assiette fiscale dans le pays de source occasionnée par de très importants paiements d'intérêts (déductibles d'impôt) aux sociétés non résidentes apparentées, qui ne sont pas soumises à l'impôt sur ce revenu, ou qui sont soumises à un impôt beaucoup plus faible, dans leur pays, que l'impôt perçu dans le pays de source.

[14] Le débiteur, ou l'agent chargé de procéder à la retenue, est alors obligé de remettre l'impôt retenu à l'autorité fiscale appropriée. En général, aucune déclaration de revenus ne doit être déposée par le contribuable et l'impôt retenu représente un impôt libératoire dû dans ce pays.

de revenus. Parfois, il y a des taux réduits (provisoirement), voire des exemptions pour promouvoir l'investissement étranger, ou l'octroi de prêts étrangers ou de licences. Ces systèmes sont assez faciles à administrer par les agents chargés de procéder à la retenue à la source et les inspecteurs des impôts compétents, et sont très utiles pour assurer la mise en application de cette imposition, car le débiteur (en général l'agent qui est chargé de procéder à la retenue d'impôt) est peut enclin à courir le risque d'avoir à payer des impôts et des amendes si aucun impôt n'est retenu ou si un impôt insuffisant est retenu. Par conséquent, des efforts limités en matière de cueillette de renseignement fiscal sont nécessaires afin de découvrir une fraude fiscale.

2.4.2 Imposition par la détermination de la base d'imposition

Dans le cas des revenus provenant de biens immobiliers et de gains en capital, cependant, l'impôt est souvent perçu au moyen de la détermination de la base d'imposition (quoique dans le cas du paiement transfrontalier de loyer, la législation fiscale peut souvent prévoir une retenue d'impôt à la source qui incombe au débiteur du loyer).

Les raisons de la perception de l'impôt par la détermination de la base d'imposition peuvent être le fait que le revenu ou le gain est imposable sur la base du montant net (de sorte que le contribuable est autorisé à prendre certaines déductions en compte lors de la déclaration de ce revenu) ou le fait qu'il n'y a pas nécessairement de mouvement de fonds de l'État de source vers l'autre État et donc pas de débiteur résident pour retenir l'impôt[15].

Dans la perception des impôts par la détermination de la base d'imposition, deux systèmes devraient être distingués : l'auto-imposition et la détermination de la base fiscale par les autorités fiscales[16].

---

[15] Ce dernier cas, par exemple, peut se produire lorsqu'un non-résident possède une maison de vacances dans le pays de source, qui est loué à un autre non-résident, de sorte que le mouvement de fonds intervienne entièrement en dehors de l'État de la source.

[16] En vertu de l'auto-imposition, le contribuable produit une déclaration de revenus dans laquelle toutes les déductions et tous les bénéfices sont pris en compte et paie ensuite l'impôt dû. Dans ce système, l'établissement de l'impôt est libératoire, à moins que les autorités fiscales après vérification

Cette distinction peut également affecter la manière dont les dispositions des conventions fiscales s'appliquent.

À l'évidence, dans le cas de la perception des impôts par la détermination de la base d'imposition, faire respecter correctement l'obligation fiscale est plus difficile, car aucune tierce partie n'est tenue de déclarer et de retenir l'impôt et, par conséquent, les autorités fiscales doivent compter sur la divulgation et la déclaration appropriées des revenus par le contribuable non résident. Aussi, davantage de renseignements en matière fiscale sont-ils nécessaires pour éviter la fraude fiscale. Manifestement, l'obtention de tels renseignements se révèle beaucoup plus difficile lorsque le revenu est reçu par un contribuable non résident d'un autre non-résident, dans la mesure où il n'y a pas de mouvement de fonds, ou de déduction des coûts, par le débiteur qui soient visibles dans l'État de source. Ainsi, l'État de source et l'État de résidence, où le revenu peut ne pas avoir été déclaré, ont-ils besoin d'une base juridique et de ressources suffisantes pour procéder à des vérifications et à des enquêtes[17].

procèdent à un redressement fiscal. En vertu de la détermination de la base d'imposition par les autorités fiscales, le contribuable produit d'abord une déclaration de revenus et les autorités fiscales établissent ensuite l'impôt dû après avoir jugé l'exactitude de la déclaration.

[17] Il n'est pas du ressort du présent chapitre de s'étendre sur ces questions car celles-ci ne sont pas fondamentalement différentes de situations purement nationales, bien que les difficultés pourraient être beaucoup plus grandes, surtout si le débiteur et le récipiendaire sont des non-résidents. Pour résoudre ce problème, certains pays ont imposé une obligation de déclaration à tous les récipiendaires de revenu imposable, ainsi qu'une obligation de retenue aux débiteurs non résidents du revenu (par exemple, dans le cas de la vente d'actions d'une société résidente dans l'État de la source, à l'acquéreur non résident qui a effectué un paiement à un vendeur non résident). Il est évident que l'application des exigences de déclaration ou des obligations de retenue à un non-résident est plus complexe, notamment pour les pays en développement qui ont en général moins de ressources pour faire respecter ces obligations.

2.5 Incidence des conventions fiscales et de leur application

Comme mentionné dans la section 2.1, l'on suppose que les dispositions des conventions fiscales prévaudront en général sur celles du droit interne[18], et qu'elles ne créent pas de nouveaux droits d'imposition pour un pays[19].

Afin de mieux comprendre l'incidence des conventions fiscales, il est essentiel de comprendre que, dans les conventions fiscales, les droits d'imposition à l'égard de chaque élément de revenus et de gains traités sont attribués soit exclusivement à un pays, soit ils sont partagés entre les deux pays. Dans ce dernier cas, un droit soit limité, soit illimité d'imposer les revenus et les gains peut être accordé au pays de source, alors que le pays de résidence peut également imposer les revenus mais doit assurer l'allègement de la double imposition. Il en résulte que les droits d'imposition nationaux peuvent être limités par l'attribution de droits d'imposition en vertu de la convention. En outre, des droits d'imposition, qui n'existent pas dans le droit interne du pays et, qui ne peuvent donc pas être exercés par ce pays, peuvent être attribués par une convention fiscale à ce pays.

Outre les dispositions distributives, d'autres dispositions sont comprises dans les conventions fiscales, telles que celles portant sur la non-discrimination, qui sont mentionnées dans le chapitre d'introduction du présent manuel[20] et qui ne seront pas discutées davantage dans le présent chapitre[21].

Dans ce contexte, les aspects suivants importent lors de l'application d'une convention fiscale :

---

[18] Soit directement, soit par l'intermédiaire de l'incorporation de la convention fiscale dans le système juridique interne.

[19] Voir, cependant, la note de bas de page 7.

[20] Voir le chapitre premier, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold.

[21] Dans le cas où des droits d'imposition ont été attribués à des pays en vertu des conventions fiscales, qui leur permettent d'imposer pleinement les revenus conformément à leur droit interne, il convient de garder à l'esprit que cela ne signifie pas qu'ils ne seraient pas tenus de respecter toute disposition pertinente relative à la non-discrimination incluse dans la convention en question.

- Comment les droits d'imposition sont-ils attribués pour chaque type de revenu et de gains et comment ces derniers sont-ils définis ?
- Qui est autorisé à demander les avantages de la convention ?
- Comment s'assurer de la bonne application de la convention de sorte qu'un contribuable puisse bénéficier des avantages soit de la faible imposition dans l'État de source, soit de l'allègement de la double imposition dans l'État de résidence tels que prévus dans la convention fiscale ?

Avant d'aborder ces aspects dans les sections suivantes, il est utile de commenter brièvement les cas où une convention fiscale attribue un droit d'imposition à un pays, qui n'a pas (encore) un tel droit en vertu de sa législation fiscale nationale. Étant donné que les conventions fiscales sont en général considérées comme ne créant pas de nouveaux droits d'imposition nationaux, un tel droit ne peut donc pas être exercé par le pays en question. Ainsi, lorsqu'une convention fiscale attribue le droit à un pays de percevoir un impôt de 10 % sur le montant brut des intérêts payés au résident de l'autre pays, et le pays de source n'a pas prévu une telle imposition en vertu de son droit interne, en général, le pays de source ne peut pas percevoir cet impôt[22]. Cet aspect pourrait, ou devrait, avoir joué un rôle au cours des négociations de la convention fiscale.

3. Attribution de droits d'imposition en vertu des conventions et définitions conventionnelles à l'égard du revenu d'investissement et des gains en capital

3.1 Aspects généraux

Dans les sections suivantes, l'attribution de droits d'imposition sur les revenus d'investissement et les gains en capital, ainsi que la façon dont ces éléments de revenu et gains sont définis dans les conventions fiscales, seront examinées. Il importe de comprendre que de telles définitions ou classifications ne s'appliquent qu'aux fins d'attribution de

[22] Voir, cependant, la note de bas de page 7.

droits d’imposition en vertu des conventions fiscales et n’ont aucune incidence directe sur la classification de ces revenus ou gains en vertu du droit interne, ou sur le système de perception des impôts en vertu du droit interne. Aux fins d’attribution conventionnelle, seule la définition de la convention est décisive, à moins qu’elle ne se réfère aussi au droit interne ou qu’elle ne contienne des termes non définis dans la convention. Dans ce dernier cas, en vertu de l’article 3 (2) des Modèles de conventions des Nations Unies et de l’OCDE, tout terme ou expression a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit interne.

Enfin, les situations dans lesquelles les deux États contractants classent le revenu différemment aux fins conventionnelles seront évoquées brièvement ; celles-ci sont considérées comme des « conflits de qualification » dans les commentaires sur le Modèle de convention de l’OCDE.

3.2 Revenus de biens immobiliers

Selon l’article 6 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l’OCDE, les revenus qu’un résident d’un pays tire de biens immobiliers situés dans l’autre pays sont pleinement imposables dans cet autre État conformément à sa législation fiscale. Dans ce cas, le pays de résidence du récipiendaire des revenus peut également imposer pleinement ces revenus, mais doit ensuite accorder un allègement au titre de l’impôt perçu dans le pays de source, en vertu de l’article 23 des Modèles de convention des Nations Unies et de l’OCDE.

La définition de biens immobiliers à l’article 6 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l’OCDE est identique, et renvoie pour le sens de l’expression au droit interne du pays où les biens considérés sont situés. La définition comprend en tout cas les accessoires, le cheptel des exploitations agricoles et forestières, d’autres droits, y compris l’usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements pour l’exploitation ou la concession de l’exploitation de gisements minéraux ; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers. En dépit de la référence au droit interne du pays de source, les présomptions artificielles pourraient probablement encore être contestées en vertu du principe conventionnel général de

« bonne foi », tel que le prévoit l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités[23].

Il est mentionné[24] qu'aucune disposition n'est prévue dans l'article 6 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE concernant le revenu des créances assorties de garanties hypothécaires ; ce type de revenu étant considéré comme un revenu d'intérêt en vertu de l'article 11 de ces Modèles de convention.

L'article 6 (3) des Modèles de convention précités indique clairement que le terme revenu est à interpréter au sens large, couvrant les revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

Puisque la définition de revenu de biens immobiliers est très large et qu'il n'y a aucune limite dans la convention concernant le niveau d'imposition dans le pays de source (ni concernant l'imposition de ce revenu sur la base du montant net ou brut), cette disposition conduira rarement à une limitation des droits d'imposition du pays de source et, par conséquent, ne nécessite en général aucun arrangement spécifique pour que le contribuable puisse être en mesure de demander des avantages conventionnels spécifiques[25].

3.3 Dividendes

Selon l'article 10 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, le droit d'imposition des dividendes versés par une société résidente d'un pays[26] à un résident de l'autre pays est partagé de sorte

[23] Voir note de bas de page 6 supra.

[24] Paragraphe 7 des commentaires sur l'article 6 du Modèle de convention des Nations Unies et paragraphe 2 des commentaires sur l'article 6 du Modèle de convention de l'OCDE.

[25] Par souci d'exhaustivité, il est fait référence au paragraphe 4 des commentaires sur l'article 6 du Modèle de convention des Nations Unies, où la situation spécifique de la multipropriété est brièvement discutée, et au paragraphe 3 des commentaires sur l'article 6 du Modèle de convention de l'OCDE, qui traite de la situation spécifique des sociétés de placement immobilier.

[26] Ainsi, le pays de source des dividendes est-il déterminé dans la convention.

que le premier pays puisse percevoir un impôt sur ces dividendes, qui est limité à un certain pourcentage du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif[27] est un résident de l'autre pays, alors que ce dernier pays est également autorisé à imposer les dividendes, mais doit accorder un allègement de la double imposition. Dans le Modèle de convention de l'OCDE, l'impôt du pays de source est limité à un maximum de 5 % du montant brut des dividendes à l'égard des participations qualifiées et de 15 % du montant brut à l'égard des participations de portefeuille. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, les pourcentages sont à définir lors des négociations bilatérales.

Il convient de noter que le seuil de participation requis pour pouvoir bénéficier du faible taux à l'égard des participations qualifiées est plus faible dans le Modèle de convention des Nations Unies que dans le Modèle de convention de l'OCDE (respectivement 10 % et 25 % du capital de la société qui paie les dividendes).

Enfin, en vertu de l'article 10 (4) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, il n'y a pas de limitation des droits d'imposition du pays de source, au cas où les dividendes versés sont imputables à un établissement stable[28] dont une entreprise, qui est résidente de l'autre pays, dispose dans le pays de source[29]. Dans pareils cas, le pays de source est autorisé à imposer pleinement les dividendes dans le cadre des bénéfices de l'établissement stable en vertu de l'article 7. Comme il n'y a aucun avantage conventionnel concernant l'imposition des dividendes dans le pays de source, cette question ne sera pas examinée davantage.

---

[27] Sur le concept de bénéficiaire effectif, voir le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler, et le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Philip Baker.

[28] C'est le cas si la participation à l'égard de laquelle les dividendes sont versés se rattache effectivement à cet établissement stable.

[29] L'article 10 (4) du Modèle de convention des Nations Unies contient une règle similaire dans le cas où le résident de l'autre pays est visé par l'article 14 de ce Modèle de convention (non inclus dans le Modèle de convention de l'OCDE) et les dividendes reçus sont imputables à une base fixe dont dispose cette personne dans le pays de source.

Dans tous ces cas, le pays de résidence du récipiendaire du revenu peut également imposer pleinement ce revenu, mais il doit ensuite accorder un allègement, conformément à l'article 23 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, au titre de l'impôt perçu dans le pays de source.

La définition de dividendes prévue à l'article 10 (3) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE est identique. Elle énumère les revenus des types d'actions les plus couramment utilisés et d'autres droits, à l'exception des créances, participant aux bénéfices, et se termine par une formule ouverte qui comprend aussi les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation du pays dont la société distributrice est un résident. Ainsi, la définition est-elle ouverte et couvre-t-elle en général les distributions de bénéfices par les sociétés à responsabilité limitée et aussi, dans de nombreux pays, les distributions par des sociétés coopératives. Elle peut également couvrir les distributions par les associations de personnes non transparentes soumises au même régime fiscal que les sociétés, mais pas le revenu de créances participant aux bénéfices, ni le revenu des obligations convertibles[30]. En outre, il est précisé[31] que la notion de dividendes ne couvre pas seulement les dividendes décidés par l'assemblée générale des actionnaires, mais aussi d'autres avantages appréciables en numéraire ou équivalents, tels qu'actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions cachées de bénéfices. Enfin, il est également indiqué[32] que les dividendes dans cet article comprennent aussi les intérêts d'emprunts, dans la mesure où le prêteur partage effectivement les risques courus par la société. Ainsi, les articles 10 et 11 n'empêchent-ils pas que ces intérêts soient considérés comme des dividendes en vertu des règles nationales de sous-capitalisation. Il est en outre précisé que

[30] Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 24, 26 et 27 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE.

[31] Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 28 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE.

[32] Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 25 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE.

la question de savoir si le prêteur partage les risques de l'entreprise doit s'apprécier dans chaque cas particulier à la lumière de l'ensemble des circonstances, comme les suivantes :

- L'emprunt dépasse très largement toutes les autres contributions au capital de l'entreprise et son montant est sans commune mesure avec celui des actifs qui peuvent être rachetés
- Le créancier participera aux bénéfices de la société
- Le remboursement du prêt est subordonné au remboursement des dettes envers d'autres créanciers ou au versement de dividendes
- Le niveau des intérêts dépend des bénéfices de la société
- Le contrat de prêt ne comporte aucune clause fixe prévoyant le remboursement dans un délai déterminé.

Cela clarifie le traitement des intérêts comme des dividendes aux fins de la convention fiscale dans le cas des législations du financement hybride et de la sous-capitalisation prévues à l'article 2.3.

Du fait de cette définition conventionnelle large et ouverte des dividendes, les définitions nationales des pays liés à une convention seront presque toujours couvertes par la définition conventionnelle. Il pourrait y avoir, cependant, des cas très spécifiques où l'interprétation minutieuse doit prendre en compte l'objet et le but de la convention. Un élément commun à la discussion sur la notion conventionnelle de dividendes dans les commentaires sur l'article 10 (3) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE semble être la nécessité d'une distribution de revenu par la société ou toute autre entité visée. Il en résulte, par exemple, que le gain provenant de la vente d'actions par un actionnaire ne serait en général pas visé par l'article 10, mais par l'article 13, même si le pays de source l'a considéré comme un dividende en vertu de son droit interne, dans la mesure où il y a une aliénation des actions dans la société visée par l'article 13, et non une distribution de revenu par la société[33].

[33] Ça pourrait être différent lorsque, dans le cadre d'un ensemble de transactions artificielles, dont le but principal serait de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable en transformant des dividendes en un gain en capital, ce gain en capital pourrait être reclassé comme dividendes aux fins du droit

Dans le cas des dividendes, de manière générale, il est nécessaire de prendre des dispositions pour que les contribuables puissent être en mesure de demander les avantages de la convention, dans la mesure où le montant de l'impôt que la convention autorise à percevoir au titre des dividendes dans le pays de source (surtout perçu via un système de retenue d'impôt à la source) peut être inférieur au montant de l'impôt dû au titre des dividendes en vertu de son droit interne ; la question de savoir si les exigences conventionnelles requises pour avoir droit à une telle réduction de l'impôt (par exemple, le bénéficiaire effectif et, le cas échéant, le seuil de participation) sont respectées devrait aussi être établie. Ces procédures sont abordées dans la section 4.4.

3.4 Intérêts

Conformément à l'article 11 (1) et (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, le droit d'imposition des intérêts provenant d'un pays et payés à un résident de l'autre pays est partagé — dans le sens où le premier pays peut percevoir un impôt sur ces intérêts, qui est limité à un certain pourcentage du montant brut des intérêts si le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre pays — tandis que ce dernier pays peut aussi imposer les intérêts, mais doit accorder un allègement de la double imposition. Dans le Modèle de convention de l'OCDE, l'impôt est limité à 10 % du montant brut des intérêts, alors que dans le Modèle de convention des Nations Unies le pourcentage est à définir lors des négociations bilatérales.

Selon l'article 11 (5) des Modèles de convention, les intérêts sont, aux fins conventionnelles, considérés comme provenant d'un pays s'ils sont payés par un résident de ce pays, ou s'ils sont supportés par un établissement stable dont dispose dans ce pays un résident de l'autre pays[34].

---

interne (par exemple, en vertu d'une disposition générale anti-abus, telle que la règle de primauté du fond sur la forme). Alors, cette reclassification pourrait également intervenir aux fins conventionnelles, si les circonstances étaient telles que le régime plus favorable pour le gain en capital serait contraire à l'objet et au but des dispositions conventionnelles pertinentes.

[34] L'article 11 (5) du Modèle de convention des Nations Unies contient une règle similaire dans le cas où le résident de l'autre pays est visé par l'article 14 de ce Modèle de convention (non inclus dans le Modèle de convention

Ainsi, comme dans le cas des dividendes, le pays de source des revenus d'intérêts est-il défini dans la convention fiscale.

Enfin, en vertu de l'article 11 (4) des deux Modèles de convention, il n'y a aucune limitation des droits d'imposition du pays de source, si les intérêts payés sont imputables à un établissement stable[35] dont dispose une entreprise résidente de l'autre pays dans le pays de source[36]. En pareils cas, le pays de source est autorisé à imposer pleinement les intérêts au titre des bénéfices de l'établissement stable. Comme il n'existe aucun avantage conventionnel à accorder en matière d'imposition des intérêts dans le pays de source, cette question ne sera pas discutée davantage.

Dans tous les cas où le pays de source est autorisé à imposer les revenus, le pays de résidence du récipiendaire des revenus peut aussi imposer pleinement ces revenus, mais il doit ensuite accorder un allègement en vertu de l'article 23 des deux modèles de conventions au titre de l'impôt perçu dans le pays de source.

La définition d'intérêt à l'article 11 (3) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE est identique. Dans ce cas, il s'agit d'une définition conventionnelle fermée (ou exhaustive), qui ne se réfère pas au droit interne. Les éléments fondamentaux de la définition sont comme suit : les revenus des créances de toute nature assorties ou non de garanties hypothécaires, ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, les revenus des fonds publics et des obligations, y compris les primes et les lots attachés à ces titres. Il est aussi dit clairement que les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées

---

de l'OCDE) et les intérêts reçus sont imputables à une base fixe dont dispose cette personne dans le pays de source.

[35] C'est le cas si la créance au titre de laquelle les intérêts sont payés se rattache effectivement à un tel établissement stable.

[36] L'article 11 (4) du Modèle de convention des Nations Unies contient une règle similaire dans le cas où le résident de l'autre pays est visé par l'article 14 de ce Modèle de convention (non inclus dans le Modèle de convention de l'OCDE) et les intérêts reçus sont imputables à une base fixe dont dispose cette personne dans le pays de source. Il permet également l'imposition des intérêts au titre des bénéfices d'un établissement stable si les intérêts y sont imputables en vertu de l'article 7 (1) (c) de ce Modèle de convention.

comme des intérêts. Il est précisé que cette définition fermée d'intérêt a été considérée comme possible car elle couvre pratiquement tous les types de revenus considérés comme des intérêts dans le droit interne des pays[37]. Il est également indiqué[38] que les paiements effectués au titre d'instruments financiers non traditionnels qui ne comportent pas de créance sous-jacente (par exemple, swaps de taux d'intérêt) ne sont généralement pas considérés comme des intérêts, sauf si une créance est présumée exister du fait de l'application d'une disposition anti-abus, telle que la règle de primauté du fond sur la forme ou toute autre doctrine similaire[39]. En outre, il est précisé que la définition s'applique aux instruments financiers islamiques lorsque, par sa nature économique, le contrat sous-jacent à ces instruments est un prêt (même si, juridiquement, ce n'en est pas un)[40].

Il convient également de noter que dans les modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, une disposition (article 11 (6)) a été incluse, qui indique clairement que dans le cas d'une relation spéciale entre le bénéficiaire effectif et le débiteur ou entre l'un et l'autre et une autre personne, les dispositions de cet article ne s'appliquent qu'au montant des intérêts dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareille relation. S'agissant de la notion de relation spéciale, il y est fait référence aux commentaires des

[37] Paragraphe 19 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 21 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE.

[38] Paragraphe 19 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 21.1 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE.

[39] Pour une discussion sur les approches utilisées par les pays pour lutter contre l'utilisation abusive des conventions, y compris la doctrine de primauté du fond sur la forme et d'autres doctrines juridiques, voir les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. Voir aussi le chapitre X, Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale, par Philip Baker.

[40] Il est fait référence au paragraphe 19.2 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies, où un certain nombre de ces instruments a été mentionné.

Nations Unies et de l'OCDE[41] sur l'article 9, Entreprises associées. En ce qui concerne la classification de la partie excédentaire du paiement aux fins nationales et conventionnelles, toutes les circonstances pertinentes doivent être prises en compte[42]. Par exemple, si le paiement a été effectué par une société à son actionnaire, le montant excédentaire peut être considéré comme un dividende en vertu de la législation fiscale nationale du débiteur et donc aussi comme un dividende aux fins conventionnelles[43].

Dans le contexte de l'administration de la convention fiscale et d'un point de vue pratique, il importe également de noter que de nombreuses conventions prévoient différents taux maximums d'impôt ou ne prévoient aucun impôt à percevoir dans le pays de source au titre de différents types d'intérêts. Cela tient en partie au fait que, principalement pour des raisons pratiques et d'application, dans la plupart des pays, l'impôt sur les paiements d'intérêts transfrontaliers est perçu au moyen d'une retenue d'impôt à la source sur le montant brut des intérêts payés. Il pourrait en résulter un impôt effectif très élevé supporté par les créanciers s'ils avaient engagé d'importantes dépenses pour financer le prêt[44]. Cette imposition élevée pourrait conduire à ce qu'elle soit répercutée sur les débiteurs sous la forme d'intérêts accrus dus sur les prêts, ce qui serait désavantageux pour l'entreprise dans le pays de source. Dans d'autres cas, il existe différentes raisons économiques (comme dans le cas des prêts gouvernementaux ou des prêts consentis par les fonds de pension) à l'abaissement du taux de la

[41] Paragraphe 22 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 33 et 34 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE. Outre la référence à l'article 9, il est également indiqué que le lien du sang ou le mariage et, en général, toute communauté d'intérêts distincte de la relation juridique en ce qui concerne le paiement des intérêts, sont couverts.

[42] Paragraphe 22 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 35 et 36 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE.

[43] Cela permettrait au pays du débiteur de percevoir l'impôt à hauteur du pourcentage maximal, tel que spécifié pour les dividendes dans la convention fiscale, sur le montant brut de l'excédent du paiement.

[44] Comme dans le cas des institutions financières.

convention fiscale afin de rendre plus attrayante pour les créanciers le financement de projets dans le pays de source. Ce sujet est décrit plus en détail dans les commentaires sur les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE[45].

Si le montant de l'impôt qui est autorisé à être perçu en vertu de la convention dans le pays de source est inférieur au montant de l'impôt dû (surtout via un système de retenue d'impôt à la source) en vertu du droit interne de ce pays, il sera nécessaire de prendre des dispositions pour permettre aux contribuables de demander les avantages de la convention. Ces dispositions sont également nécessaires en vue de la vérification des exigences requises pour avoir droit aux avantages de la convention (par exemple, le bénéficiaire effectif et, le cas échéant, le type d'intérêts). Ces procédures sont abordées dans la section 4.4.

3.5 Redevances

Comme il décrit ci-dessous, il existe des différences fondamentales entre le Modèle de convention des Nations Unies et le Modèle de convention de l'OCDE concernant l'article 12, qui font que cet article pose plus de problèmes en ce qui concerne l'administration des conventions fiscales que les articles sur d'autres types de revenus évoqués ci-dessus.

Tout d'abord, en vertu de l'article 12 (1) du Modèle de convention de l'OCDE, les droits d'imposition sur les redevances provenant d'un pays partie à une convention et payées à un résident de l'autre pays, qui est le bénéficiaire effectif du revenu, sont exclusivement attribués au pays de résidence du récipiendaire. Conformément à l'article 12 (1) et (2) du Modèle de convention des Nations Unies, cependant, les droits d'imposition sont partagés entre le pays de source et le pays de résidence du récipiendaire et le taux maximal de l'impôt autorisé à être perçu dans le pays de source sur la montant brut des redevances est à définir lors des négociations des conventions fiscales, comme dans le cas des articles sur les dividendes et les intérêts.

[45] Paragraphes 11-17 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies et paragraphes 7.1-7.12 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE.

Conformément à l'article 12 (5) du Modèle de convention des Nations Unies[46], les redevances sont considérées provenir, aux fins conventionnelles, d'un pays si elles sont payées par un résident de ce pays ou si elles sont supportées par un établissement stable dont dispose, dans ce pays, un résident de l'autre pays partie à la convention. Ainsi, comme dans le cas des dividendes et des intérêts, le pays de source des redevances est-il déterminé par la convention.

Enfin, en vertu de l'article 12 (3) du Modèle de convention de l'OCDE et de l'article 12 (4) du Modèle de convention des Nations Unies[47], il n'y a pas de limitation des droits d'imposition du pays de source, si les redevances payées sont imputables à un établissement stable[48] dont dispose une entreprise résidente de l'autre pays dans le pays de source. Dans pareils cas, le pays de source est autorisé à imposer pleinement les redevances au titre des bénéfices de l'établissement stable. Comme il n'existe aucun avantage conventionnel à accorder en matière d'imposition des redevances dans le pays de source, cette situation ne sera pas examinée davantage.

Dans tous les cas où le pays de source est autorisé à imposer les revenus, le pays de résidence du récipiendaire des revenus peut également imposer pleinement ces revenus, mais il doit alors accorder un allègement conformément à l'article 23 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE au titre de l'impôt perçu dans le pays de source.

---

[46] L'article 12 (5) du Modèle de convention des Nations Unies contient une règle similaire dans le cas où le résident de l'autre pays est visé par l'article 14 de ce Modèle de convention (non inclus dans le Modèle de convention de l'OCDE) et les redevances reçues sont imputables à une base fixe dont dispose cette personne dans le pays de source.

[47] L'article 12 (4) du Modèle de convention des Nations Unies contient une règle similaire dans le cas où le résident de l'autre pays est visé par l'article 14 de ce Modèle de convention (non inclus dans le Modèle de convention de l'OCDE) et les redevances reçues sont imputables à une base fixe dont dispose cette personne dans le pays de source. Il permet également l'imposition des redevances au titre des bénéfices d'un établissement stable dans le cas où les redevances y sont imputables en vertu de l'article 7 (1) (c) du Modèle de convention.

[48] C'est le cas si le droit ou le bien à l'égard duquel les redevances sont payées se rattache effectivement à cet établissement stable.

Bien que la définition de redevances dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE soit en grande partie la même, il existe quelques différences importantes[49]. L'élément commun dans la définition est la couverture des rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques (dites redevances de droits d'auteur), d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets (dites redevances industrielles) ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (souvent appelées paiements en ce qui concerne le savoir-faire couvrant essentiellement des connaissances et une expérience confidentielles).

Dans le Modèle de convention des Nations Unies, cependant, la définition de redevances comprend aussi les rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage des films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées et les rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique (ces dernières étant dénommées rémunérations pour location).

Outre ces différences très significatives entre le texte des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, il y a d'importantes questions d'interprétation qui sont abordées plus en détail dans les commentaires sur ces Modèles de convention. Aussi, est-il fort probable que l'interprétation du terme redevances en vertu des conventions s'éloigne de son interprétation en vertu du droit interne[50].

---

[49] Voir l'article 12 (3) du Modèle de convention des Nations Unies et l'article 12 (2) du Modèle de convention de l'OCDE.

[50] Par exemple, les questions pertinentes peuvent inclure :

- la frontière entre certains types de droits d'usage et les ventes partielles (par exemple le transfert de droits constituant un bien distinct et spécifique) ;
- la frontière entre les redevances et les honoraires pour services techniques et aussi les contrats mixtes (certaines conventions comprennent des dispositions sur les services techniques dans l'article sur les redevances ou comprennent un article distinct sur ces services) ;

Enfin, il convient de noter que dans les deux Modèles de convention, une disposition (article 12 (6) du Modèle de convention des Nations Unies et article 12 (4) du Modèle de convention de l'OCDE) a été incluse qui indique clairement que dans le cas d'une relation spéciale entre le bénéficiaire effectif et le débiteur, ou entre l'un et l'autre et une autre personne, les dispositions de cet article ne s'appliquent qu'au montant des redevances dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareille relation[51].

Bien que la définition de redevances soit assez large, il est fort probable que la notion nationale et la notion conventionnelle s'éloignent en raison des problèmes d'interprétation mentionnés précédemment. Si le montant de l'impôt qui est autorisé à être perçu en vertu de la convention dans le pays de source est inférieur au montant de l'impôt dû (surtout via un système de retenue d'impôt à la source) au titre du droit interne de ce pays, il sera nécessaire de prendre des dispositions pour permettre aux contribuables de demander les avantages de la convention. Ces dispositions peuvent également être nécessaires en vue de la vérification des exigences requises pour avoir droit aux avantages de la convention (par exemple, le bénéficiaire effectif et, le cas échéant, les différents types de redevances). Ces procédures sont traitées dans la section 4.4 ci-dessous.

- la frontière entre l'usage du savoir-faire, les services et les revenus de location dans le contexte des satellites et d'autres moyens de communication ;
- la frontière entre les redevances et les droits de distribution de produits et services ;
- les aspects spécifiques de l'usage et du transfert de différents types de logiciels ;
- la classification des rémunérations dans le contexte du commerce électronique ;
- l'application de différents taux pour différents types de redevances.

Pour une discussion approfondie de ces questions, voir les commentaires sur l'article 12 (3) du Modèle de convention des Nations Unies et l'article 12 (2) du Modèle de convention de l'OCDE.

[51] Voir la section 3.4 ci-dessus, où une situation similaire a été discutée à l'égard des intérêts.

3.6 Gains en capital

L'article 13 prévu dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE contient plusieurs caractéristiques particulières, y compris :

- Il n'existe aucune définition de gains en capital dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, en raison de la grande diversité d'imposition de ces gains entre les législations fiscales nationales des pays.
- Les gains en capital liés à des types d'actifs différents sont visés.
- Il existe de grandes différences entre les Modèles de convention susmentionnés dans l'attribution des droits d'imposition concernant les gains sur la vente d'actions.
- Pour certains gains, l'attribution des droits d'imposition est partagée entre le pays de source et le pays de résidence ; dans pareils cas, cependant, il n'y a aucune limitation de l'imposition dans le pays de source. Pour les autres gains, un droit d'imposition exclusif est attribué au pays de résidence.
- Les impôts sur ces gains sont généralement perçus sur la base du montant net (le produit moins le prix d'achat ou valeur comptable) et, par conséquent, la plupart du temps par la détermination de la base d'imposition, ce qui peut donner lieu à d'autres problèmes de mise en application.

Bien qu'il n'y ait pas de définition de gains en capital dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, les commentaires qui s'y rapportent précisent quelle peut être la portée de cette notion[52]. Les gains en capital peuvent donc inclure les gains tirés de l'aliénation ou d'autres transferts de propriété, comme en cas de donation ou de décès, mais aussi dans les cas d'émigration du propriétaire ou des actifs, et, dans certains pays, également en cas de réévaluations des valeurs comptables.

Les paragraphes (1), (2) et (3) de l'article 13 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE traitent respectivement

[52] Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies, citant les paragraphes 5-11 des commentaires sur l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE.

des gains transfrontaliers sur les biens immobiliers détenus directement, des actifs appartenant à un établissement stable dans l'autre pays, et des navires et aéronefs exploités en trafic international et des bateaux servant à la navigation intérieure, y compris les biens meubles affectés à l'exploitation de ces moyens de transport. L'attribution des droits d'imposition reprend la même attribution que les revenus tirés de ces activités comme le prévoient respectivement les articles 6, 7 et 8. Si l'impôt est perçu, il l'est généralement au moyen de la détermination de la base d'imposition, avec les problèmes d'application qui en découlent, à savoir le besoin d'être tenu informé des transactions et de veiller à ce que l'impôt dû puisse être effectivement perçu.

L'article 13 (4) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE vise des gains en capital qu'un résident d'un pays tire de la vente indirecte de biens immobiliers[53] situés dans l'autre pays partie à la convention, par l'entremise de l'aliénation des actions d'une société (ou, dans le cas du Modèle de convention des Nations Unies, aussi d'intérêts dans d'autres entités) qui possède le bien, à condition que plus de 50 % de la valeur de ces actions (ou, dans le cas du Modèle de convention des Nations Unies, la valeur des actifs détenus par cette société ou entité) soient tirés directement ou indirectement de ces biens immobiliers. Dans pareil cas, le pays où le bien immobilier est situé peut imposer les gains sur la vente des actions, sans limitation. Cette disposition vise à rendre impossible l'évitement de l'imposition à la source, telle que prévue à l'article 13 (1), en détenant les biens immobiliers situés dans l'autre pays indirectement par l'intermédiaire d'une société ou d'une autre entité et en aliénant par la suite les actions ou d'autres participations à la place du bien immobilier lui-même[54]. L'impôt est

---

[53] Pour la définition des biens immobiliers, il est fait référence à l'article 6 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Cette notion peut également inclure certains types de droits considérés comme des biens immobiliers dans le pays concerné (voir aussi les sections 2.2.1 et 3.2 ci-dessus).

[54] Pendant ce temps, toutefois, des questions d'interprétation et d'évitement relatives à l'application de l'article 13 (4) du Modèle de convention des Nations Unies ont été identifiées, lesquelles seront traitées par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. En ce qui concerne les questions d'évitement, si des transactions artificielles ont été entreprises (comme certains arrangements liés à la vente d'actions ou des contributions

généralement perçu par la détermination de la base d'imposition sur le montant net du gain. Il peut être difficile pour le pays de source de faire respecter ses obligations fiscales, en particulier si la société ou l'entité est un résident de l'autre pays ou si le vendeur ou l'acquéreur n'est pas un résident du pays de source, ou dans le cas de la vente d'actions ou de participations dans des sociétés ou autres entités qui, à leur tour, détiennent directement ou indirectement, à travers une chaîne de sociétés, la société ou l'entité qui détient le bien immobilier. Si l'acquéreur est un résident du pays de source, il peut être plus facile de trouver des renseignements utiles pour garantir que le vendeur s'acquittera de ses obligations fiscales, mais, dans le cas d'un acquéreur non résident, les exigences de déclaration ou les obligations de retenue imposées à l'égard des gains peuvent être difficiles à faire respecter.

L'article 13 (5) du Modèle de convention des Nations Unies attribue également un droit d'imposition illimitée au pays de source dans le cas de l'aliénation par un résident de l'autre pays partie à la convention d'actions détenues directement dans une société résidente du pays de source. Il ne s'applique que si l'actionnaire détient directement ou indirectement au moins un certain pourcentage (à définir lors des négociations) des actions de la société, à tout moment pendant la période de douze mois précédant l'aliénation des actions. L'impôt est généralement perçu par la détermination de la base d'imposition sur le montant net du gain, et est tout aussi difficile à faire appliquer dans le pays de source.

Dans tous les autres cas de gains en capital réalisés par un résident d'un pays partie à la convention, les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE attribuent un droit exclusif d'imposition à ce pays (à savoir, le pays de résidence de la personne qui réalise les gains).

---

temporaires en espèces à la société ou une autre entité destinées à éviter de franchir le seuil de 50 %) dans le but principal d'éviter l'application de la disposition, un tel évitement peut être combattu en vertu d'une disposition générale anti-abus prévue dans le droit interne, dans la mesure où une tel évitement serait contraire à l'objet et au but de la disposition conventionnelle (voir les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies en ce qui concerne l'application de ces mesures nationales de lutte contre l'évitement fiscal).

Dans les cas où les dispositions de l'article 13 donnent lieu à un droit d'imposition illimité en faveur de l'État de source, il semble que le pays de source n'a aucune raison d'instaurer des arrangements spécifiques pour que le contribuable puisse demander des avantages conventionnels spécifiques, dans la mesure où le pays de source pourra en général appliquer pleinement son droit interne[55]. C'est différent des cas où le pays de source a un droit d'imposition en vertu de son droit interne, mais la convention attribue un droit exclusif d'imposition au pays de résidence (comme, par exemple, dans le cas de la vente d'actions qui ne sont visées par les dispositions discutées plus haut). Dans pareils cas, des arrangements pour conférer les avantages conventionnels au contribuable peuvent s'avérer nécessaires. Ces arrangements sont abordés dans la section 4.5.

3.7 Problèmes de qualification

Comme il est décrit plus haut, dans plusieurs cas, les définitions conventionnelles des divers types de revenus renvoient au droit interne, et lorsque la définition nationale s'écarte entre les deux pays liés par une convention, il en résulte que ces pays peuvent appliquer des articles différents de la convention. Si cela est dû à l'application du droit interne, c'est considéré comme un conflit de qualification dans les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE.

Par exemple, si une société mère reçoit un paiement en cas de liquidation en raison de la liquidation de sa filiale dans l'autre pays, ce paiement peut être considéré, en vertu du droit interne du pays de source, comme un dividende (autorisant ce pays à percevoir un impôt sur ce dividende à concurrence du pourcentage prévu à l'article 10 de la convention), alors qu'il peut être considéré comme un gain en capital en vertu du droit interne du pays de résidence (exclusivement imposable dans ce pays s'il n'est pas visé par une disposition comme l'article 13 (4) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, ou comme l'article 13 (5) du Modèle de convention des Nations Unies). Par conséquent, ces conflits de qualification peuvent entraîner une double imposition dans la mesure où le pays de source percevrait

[55] En supposant qu'une charge fiscale existe dans ces situations dans ce pays en vertu de son droit interne, ce qui peut ne pas être toujours le cas.

l'impôt autorisé en vertu de l'article 10, alors que le pays de résidence n'accorderait pas d'allègement pour cet impôt. Dans les commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE[56], il est indiqué que si le conflit n'est dû qu'à l'application de droits internes différents, mais le pays de source applique la convention correctement à l'égard de ce revenu (dans l'exemple mentionné ci-dessus, en n'imposant pas les dividendes à un taux supérieur à celui autorisé par l'article 10), le pays de résidence devrait alors accorder un allègement dans la mesure où le pays de source a perçu l'impôt conformément à la convention[57]. Il convient de noter que les conflits de qualification n'ont pas encore été discutés par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et, par conséquent, les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies ne prennent pas position à l'égard de cette question d'interprétation.

Enfin, il convient de mentionner que l'interprétation de l'OCDE ne s'applique qu'aux conflits découlant de l'application du droit interne, et non à ceux survenant en raison d'une interprétation divergente des faits ou de la convention elle-même. Dans ces derniers cas, de tels problèmes ne peuvent être traités que dans le cadre de la procédure amiable prévue à l'article 25 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Par conséquent, confrontés aux conflits de qualification, les pays qui ne sont pas membres de l'OCDE, comme c'est le cas pour presque tous les pays en développement, devraient examiner si cette interprétation leur est acceptable dans le cadre de l'application d'une convention fiscale, ou autrement compter sur la procédure amiable pour résoudre les problèmes en question.

---

[56] Paragraphes 32.1-32.7 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention de l'OCDE.

[57] D'autre part, dans la situation inverse (à savoir, le pays de source considère l'article sur les gains en capital comme étant applicable, tandis que le pays de résidence considère l'article sur les dividendes comme étant applicable), le pays de résidence ne sera pas obligé d'accorder un allègement, dans la mesure où le pays de source a estimé qu'il n'avait pas le droit d'imposer le revenu conformément aux dispositions de la convention.

4. Cadre juridique, procédures administratives d'octroi des avantages conventionnels aux contribuables et autorités fiscales compétentes

4.1 Approche adoptée — Perspective de l'État de source et de résidence

Les conventions fiscales sont essentiellement conclues pour éviter la double imposition et, par conséquent, éliminer les obstacles à la mobilité transfrontalière des personnes et des investissements. Cela vise à promouvoir le développement économique des deux pays concernés. Il est, dès lors, évident que si les conventions fiscales ne peuvent pas être appliquées correctement, y compris l'octroi des avantages à ceux qui y ont droit, la finalité des conventions fiscales peut être compromise. Les conventions fiscales visent également à prévenir l'évitement fiscal et la fraude fiscale, et les avantages fiscaux prévus par ces conventions ne devraient être accordés qu'à ceux qui y ont droit.

Plusieurs questions doivent être traitées afin d'appliquer les conventions fiscales correctement. Ces questions dépendent de divers aspects de la structure juridique spécifique en vigueur dans les pays, ainsi que des ressources techniques et administratives à la disposition des administrations fiscales locales, et enfin du volume des flux de revenus transfrontaliers, ce qui peut avoir une incidence quant à savoir si des règlements et systèmes plus sophistiqués doivent être élaborés.

Les conventions fiscales n'abordent pratiquement pas la question de leur application et laissent cet aspect au droit interne des pays concernés. Seuls les articles sur les dividendes, intérêts et redevances contiennent des dispositions sur cette question[58]. Ces articles stipulent que « les autorités compétentes des États contractants fixent d'un

[58] En ce qui concerne les dividendes, voir l'article 10 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ; en ce qui concerne les intérêts, voir l'article 11 (2) des Modèles de convention susmentionnés ; et en ce qui concerne les redevances, voir l'article 12 (2) du Modèle de convention des Nations Unies. Puisque le Modèle de convention de l'OCDE attribue un droit exclusif d'imposition au pays de résidence du récipiendaire des paiements de redevances, dans le cas des redevances, il n'était pas jugé nécessaire d'inclure une disposition similaire.

commun accord les modalités d'application » des dispositions pertinentes. Cependant, les commentaires sur ces dispositions indiquent que les pays de source sont libres d'appliquer leur droit interne dans les limites de la convention[59].

Il a été souligné, dans la documentation fiscale internationale, que les pays ne concluent pas toujours de tels accords mutuels dans la pratique et qu'aucune approche normalisée généralement reconnue n'a été élaborée[60]. Aussi, est-il impossible de présenter une approche généralement acceptable et universellement applicable pour traiter tous les aspects de l'application des conventions fiscales.

Par conséquent, l'approche la plus réaliste semble de proposer la description d'une sorte de dénominateur commun général dans les pratiques qui sont normalement adoptées par les pays[61], en tenant compte également des récents développements dans ce domaine de l'application des conventions. Aussi, les sections suivantes visent-elles à donner un aperçu des différentes questions concernées et de faire quelques recommandations de nature générale, en tenant compte de la nature spécifique des différents types de revenus et gains abordés dans le présent chapitre et de la manière dont les impôts sur ces revenus et gains sont généralement perçus et administrés.

Bien que le présent chapitre soit axé sur l'application de la convention dans le pays de source, des aspects de l'application des conventions concernant l'octroi de l'allègement de la double imposition dans le pays de résidence seront aussi brièvement abordés[62]. Les aspects juridiques et administratifs plus généraux, y compris l'organisation de l'administration fiscale, seront traités dans la section suivante ;

---

[59] Sur ce point, voir le chapitre premier, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold.

[60] Voir David W. Williams, International Fiscal Association, General Report on "*Practical issues in the application of double taxation conventions*", Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXXIIIb, (Deventer, the Netherlands: Kluwer, 1998).

[61] Ibid.

[62] Pour une analyse détaillée des aspects relatifs à l'octroi de l'allègement de la double imposition dans le pays de résidence, voir le chapitre III, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

une analyse plus détaillée des approches possibles en ce qui concerne l'application pratique des conventions fiscales suivra, laquelle traitera séparément les questions pertinentes pour chaque type de revenu et gain abordé dans le présent chapitre.

4.2 Cadre et aspects juridiques plus spécifiques concernant l'administration fiscale

Comme on l'a dit plus haut, il est très important que soit conférée à la convention la force contraignante dans le système juridique des pays concernés et, le cas échéant, que toute législation nécessaire à cette fin soit déposée avant, et soit applicable lorsqu'elle la convention entre en vigueur.

Il importe également de veiller à ce qu'il y ait une assise juridique suffisante pour la mise en œuvre des décrets, règlements, etc. (devant être promulgués pas les responsables) portant sur les modalités en vertu desquelles les avantages conventionnels peuvent être accordés. À cet égard, on peut se référer aux procédures par lesquelles une réduction du taux des impôts retenus à la source sur les dividendes, intérêts et redevances ou une exemption de ceux-ci peuvent être obtenues.

De plus, il est important pour l'application des conventions fiscales que ces décrets ou règlements d'application comprennent des délais de prescription légaux encadrant la possibilité de revendiquer des avantages ou des allègements prévus par la convention. Il est également utile que ces décrets ou règlements mentionnent les inspecteurs des impôts (locaux) ou les entités responsables de l'application d'une convention spécifique. À cette fin, il importe de prendre en compte à la fois les types d'impôts impliqués et le niveau de connaissances disponibles au sein de l'administration fiscale, ainsi que la fréquence de l'application des conventions dans la pratique, qui peut varier considérablement entre les pays, en fonction du niveau de l'investissement international et du nombre de conventions fiscales applicables.

Toujours en matière d'application des conventions fiscales, l'administration fiscale devrait disposer de suffisamment de pouvoirs juridiques pour être en mesure d'obtenir tout renseignement pertinent et d'obtenir la coopération du contribuable, afin de juger de la validité des demandes d'avantages conventionnels, ainsi que les pouvoirs

de faire respecter correctement les créances fiscales ou de procéder à des redressements fiscaux s'il s'avère que le contribuable n'avait pas droit aux avantages conventionnels spécifiques. D'autre part, il est également important pour le contribuable que toute décision concernant l'allègement fiscal (à la source) ou le remboursement des impôts établis par un inspecteur des impôts puisse faire l'objet d'appel dans un certain délai à définir. Bien que de tels aspects puissent déjà figurer dans la législation fiscale existante, selon les circonstances, il peut être souhaitable d'inclure des dispositions plus spécifiques ou d'y faire référence dans le cas des décrets ou règlements spécifiques concernant l'application des conventions.

S'agissant de l'organisation de l'administration fiscale, en fonction des circonstances spécifiques dans le pays concerné, il faudra déterminer quel organe est le mieux adapté pour traiter ces questions internationales (en tenant compte du type d'impôts, du niveau d'instruction et des compétences linguistiques des différents organes fiscaux), et si une restructuration de la répartition actuelle des tâches est nécessaire pour être en mesure d'appliquer les conventions fiscales correctement. Par exemple, il serait peut-être préférable que les décisions concernant la réduction du taux de retenue à la source soient prises par l'inspecteur/l'inspection des impôts chargé(e) du prélèvement de tels impôts, qui peut être l'inspection des impôts chargée de l'impôt sur le revenu d'entreprise de la société qui paie le revenu, alors que les demandes de remboursement des retenues d'impôt aux non-résidents seraient peut-être mieux prises en charge par un organe spécifique s'occupant de l'imposition des non-résidents.

Au titre de toutes les méthodes et procédures utilisées, l'admissibilité de structures spécifiques (telles que les sociétés de personnes, les fiducies, les organismes de placement collectif, les fonds de pension et les associations caritatives) aux avantages conventionnels peut poser des problèmes[63]. Si elles ne sont pas résolues dans la convention ou par la procédure amiable interprétative, comme le prévoit l'article 25 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, ces questions devront être examinées avec les autorités fiscales compétentes au cas par cas. Si elles sont résolues, l'interprétation devrait être publiée et

[63] Voir le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

incluse dans les décrets, règlements, instructions sur les formulaires utilisés, etc., pour l'application de la convention.

Des remarques plus détaillées sur l'application des conventions seront présentées ci-après, séparément pour chaque catégorie spécifique de revenu d'investissement et gain en capital.

4.3 Revenus de biens immobiliers

Dans de nombreux pays, l'impôt sur le revenu de biens immobiliers est perçu par voie d'(auto-)imposition[64] et les conventions fiscales attribuent en général un droit d'imposition illimitée sur le revenu de biens immobiliers au pays où le bien est situé[65]. Par conséquent, il n'est généralement pas nécessaire de prévoir un arrangement spécifique pour l'octroi des avantages conventionnels aux non-résidents dans le pays où le bien immobilier est situé.

La principale difficulté est de savoir si un bien est détenu par un non-résident et si ce dernier a tiré un revenu de son exploitation. À cet égard, il importe de savoir si un registre public existe, dans lequel la propriété de biens immobiliers doit être enregistrée. En outre, il est essentiel que ce renseignement soit à la disposition de l'administration fiscale, en plus de toute mesure spécifique de cueillette de renseignement fiscal (telle que la recherche et la déclaration sur les annonces de location du bien immobilier, ce qui peut se révéler difficile si le bien est loué à un autre non-résident).

En ce qui concerne l'inspecteur des impôts ou l'entité de l'administration fiscale chargé(e) d'une telle imposition, dans le cas des non-résidents, une entité spéciale est souvent chargée de traiter avec ces contribuables.

Toutefois, certains pays perçoivent une retenue d'impôt à la source sur le montant brut du loyer (transfrontalier) de biens

[64] Ce revenu est imposable sur la base du montant net (qui oblige le contribuable à être en mesure de démontrer quels frais on été engagés), ou sur la base du revenu imputé (par exemple, dans le cas des maisons de vacances occupées par leurs propriétaires, où il n'y a pas de mouvement de fonds sur lequel une retenue d'impôt pourrait être perçue).

[65] Voir la section 3.2 ci-dessus.

immobiliers[66]. Dans pareils cas, le débiteur du loyer est tenu de percevoir l'impôt et de le remettre aux autorités fiscales désignées.

Comme on l'a indiqué plus haut, le droit d'imposition des revenus de biens immobiliers est généralement attribué au pays de source sans limitation et, par conséquent, il n'y a généralement pas d'avantages conventionnels conférés au récipiendaire non-résident du loyer pour lequel des arrangements spéciaux doivent être prévus. Évidemment, assurer l'application d'une retenue d'impôt à la source peut être difficile, voire impossible, lorsque le loyer est payé au propriétaire par une personne qui n'est pas résidente du pays où le bien immobilier est situé. Cependant, une fois que l'existence d'un revenu tiré de bien immobilier situé dans un pays est connue, le bien en question peut offrir la possibilité de recours à l'administration fiscale pour le recouvrement des impôts dus s'ils ne sont pas dûment acquittés.

En ce qui concerne la situation inverse de résidents qui tirent un revenu de bien immobilier situé dans l'autre pays, en général, l'article 23[67] de la convention applicable comprend l'obligation pour le pays de résidence d'accorder l'allègement de la double imposition sur le revenu en question.

Dans le cas de l'imposition par la détermination de la base d'imposition par les autorités fiscales, il semble utile d'inclure une exigence selon laquelle le contribuable devrait mentionner expressément dans la déclaration de revenus si l'allègement de la double imposition est revendiqué. Dans le cas de l'auto-imposition, il serait également souhaitable de disposer de ce renseignement, dans la mesure où les autorités fiscales sauraient alors qu'un tel allègement a été revendiqué et pourraient, ainsi, décider de vérifier si le contribuable y a droit ou pas.

---

[66] Dans certains cas, cela est également combiné avec l'option pour le contribuable d'opter pour l'imposition sur la base du montant net via la détermination de la base d'imposition.

[67] Voir l'article 23 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, relatif aux méthodes pour éliminer les doubles impositions. L'allègement de la double imposition peut être accordé soit par voie d'exemption du revenu, soit par voie d'imputation au titre d'impôts étrangers perçus dans l'autre pays au titre de ce revenu. Sur ces aspects, voir le chapitre III, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

Si le revenu tiré du bien immobilier dans l'autre pays aurait dû être déclaré, mais ne l'a pas été, il peut être difficile pour les autorités du pays de résidence de le détecter. Outre les options limitées en matière de cueillette de renseignement fiscal (qui peut être efficace, par exemple, si le résident annonce qu'une maison est à louer), l'échange international automatique de renseignement à l'égard de la possession de biens immobiliers peut apporter une solution.

4.4 Dividendes, intérêts et redevances

Les aspects de l'application de la convention fiscale relatifs aux dividendes, intérêts et redevances seront traités en même temps, dans la mesure où la plupart des pays prélèvent une retenue d'impôt à la source sur le montant brut de ces paiements effectués aux non-résidents. L'agent chargé de procéder à la retenue à la source doit retenir le montant exact de l'impôt. Un tel système est, bien sûr, attrayant pour les autorités fiscales de par sa simplicité technique et son efficacité d'application.

Du fait de l'attribution des droits d'imposition au titre de ces types de revenus en vertu des conventions fiscales[68], le pays de source est généralement autorisé à imposer les revenus seulement jusqu'à concurrence d'un certain pourcentage de leur montant brut. Si l'impôt national à la source dépasse le niveau d'impôt autorisé par la convention, des dispositions doivent être prises pour prévoir une réduction ou une exemption de l'imposition du pays de source, si besoin est.

Comme on l'a indiqué plus haut, bien qu'il n'y ait pas de procédures standard généralement admises pour l'octroi des avantages de la convention, dans le cas des paiements transfrontaliers de dividendes, intérêts et redevances, les pays de source appliquent en général soit un système de remboursement, soit un système de réduction de la retenue d'impôt à la source afin d'accorder les avantages conventionnels à un résident de l'autre pays partie à la convention, qui est le bénéficiaire effectif du revenu.

[68] Voir les sections 3.3-3.5 ci-dessus.

4.4.1 Méthode de remboursement

Dans le cas de la méthode de remboursement, l'impôt est retenu conformément au droit interne du pays de source, et, par la suite, le bénéficiaire effectif non résident peut déposer une demande de remboursement auprès des autorités fiscales désignées[69] si le montant retenu est supérieur à la limite imposée par la convention fiscale. Par exemple, si une retenue d'impôt à la source de 30 % a été perçue sur le montant brut du paiement du revenu en vertu du droit interne et la convention fiscale a attribué un droit de percevoir seulement 10 % sur le montant brut du paiement, le remboursement serait de 20 %. Dans le cas des investissements de portefeuille, tels que les titres, de telles demandes sont souvent faites pour le compte du contribuable par des intermédiaires financiers, comme les banques. Bien sûr, ces intermédiaires doivent être en mesure de présenter une preuve démontrant qu'ils détiennent l'autorisation d'agir pour le compte du contribuable, par exemple en produisant une déclaration signée par le contribuable.

Dans les pays où de telles demandes sont courantes, les demandes de remboursement sont généralement faites au moyen d'un formulaire[70], qui est spécifiquement conçu pour chaque catégorie de revenus et au moyen duquel des renseignements pertinents doivent être fournis. Les formulaires peuvent être soit sous format papier, soit sous format électronique.

De manière générale, les renseignements à fournir comprennent au moins les éléments ci-après :

- Nom, adresse, numéro d'identification fiscale[71] et compte bancaire du récipiendaire

---

[69] Souvent, il s'agit de l'inspecteur qui est responsable de l'agent chargé de la retenue à la source ou d'une entité spéciale chargée des contribuables non résidents.

[70] En général, des instructions accompagnant le formulaire sont fournies, dans lesquelles le délai statutaire pour formuler la demande peut également être mentionné.

[71] Il est également conseillé d'inclure le numéro d'identification fiscale du contribuable dans le pays de résidence dans la mesure où cela favorisera la conformité du contribuable dans ce dernier pays et permettra aussi un échange de renseignements plus efficace entre les autorités fiscales des pays parties à la convention.

- Le montant du revenu et la date à laquelle il a été reçu, ainsi que la preuve du montant de l'impôt retenu
- Si les dispositions de la convention fiscale font la distinction entre divers types de dividendes, intérêts et redevances auxquels différents taux conventionnels s'appliquent, une déclaration indiquant la catégorie de revenu et quel pourcentage de l'impôt est considéré comme applicable
- Le pourcentage du capital détenu dans la société, s'il est utile à l'identification du taux de retenue à la source applicable aux dividendes, et
- Une déclaration des autorités fiscales du pays de résidence du récipiendaire confirmant que la personne est un résident de ce pays (appelée certificat de résidence[72]).

De plus, des exigences spécifiques supplémentaires peuvent être applicables, telles qu'une déclaration du récipiendaire selon laquelle il est le bénéficiaire effectif du revenu[73], ou d'autres exigences dans le cas des dispositions spécifiques de lutte contre l'évitement fiscal[74].

Outre le certificat de résidence, le contribuable peut également être tenu d'obtenir une déclaration des autorités fiscales du

---

[72] Il convient de noter que des questions ont été soulevées quant à l'utilité de ces certificats. Celles-ci concernent, par exemple, la question de savoir si les autorités fiscales du pays de source devraient prendre en compte ces déclarations au moment de décider de l'octroi des avantages conventionnels, ainsi que les situations où une entité est considérée comme transparente dans le pays de résidence (et, donc, des déclarations concernant la résidence des participants à une telle entité peuvent être fournies), mais comme non transparente dans le pays de source (où l'entité elle-même ne sera pas considérée comme un résident assujetti à l'impôt dans le pays de résidence). Ces questions de droit aux avantages de la convention ont été abordées dans le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

[73] Cette auto-certification est par exemple comprise dans les formulaires élaborés dans le cadre du Traité d'assistance et d'amélioration de la conformité (TRACE) — Forfait de mise en œuvre, qui est abordé dans la section 4.4.3 ci-dessous.

[74] Voir le chapitre II, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

pays de résidence pour attester si d'autres exigences ont été respectées. Cependant, puisque cela place une charge supplémentaire sur ces autorités fiscales, il est très important que de tels formulaires ou procédures soient convenus entre les autorités compétentes des pays parties à la convention. Pour éviter toute utilisation frauduleuse de ces formulaires, les pays parties à la convention peuvent convenir que les formulaires dûment certifiés par les autorités compétentes du pays de résidence du récipiendaire soient directement envoyés aux autorités compétentes du pays de source.

Il est également conseillé aux autorités fiscales du pays de source de réglementer cette procédure et ces formulaires connexes par un décret ou règlements, qui peuvent ensuite être publiés, par exemple, au Journal officiel du pays. Certains pays conviennent par accord mutuel avec l'autorité compétente de l'autre pays d'échanger (un résumé de) ces procédures, qui peut également être publié dans l'autre pays, dans l'intérêt de ses contribuables.

Le remboursement pourrait être fondé sur une décision formelle autorisant le contribuable à faire appel.

Une procédure de remboursement est attrayante pour le pays de source sur le plan budgétaire, dans la mesure où le pays conserve l'impôt retenu jusqu'à la réception et la vérification de la demande et le versement du remboursement. Cependant, elle n'est pas attrayante pour les investisseurs étrangers, dans la mesure où ils ne reçoivent que les paiements diminués de la pleine retenue à la source applicable en vertu du droit interne du pays de source. C'est particulièrement onéreux si le remboursement n'est pas effectué dans un délai raisonnable.

4.4.2 Méthode de réduction à la source

Pour améliorer l'attractivité d'un pays à l'investissement étranger, la méthode de réduction de l'imposition à la source est de plus en plus utilisée, quoique la méthode de remboursement peut être utilisée au cas où les formalités ne sont pas finalisées et communiquées à l'agent chargé de procéder à la retenue avant la date du paiement du revenu.

De façon générale, cette méthode fonctionne également avec des formulaires sous format papier ou électronique qui ont des

exigences similaires à celles mentionnées précédemment dans le cas du remboursement, y compris la certification de la résidence du récipiendaire par les autorités compétentes du pays de résidence. Après le dépôt des demandes et la vérification et l'approbation par les autorités fiscales désignées du pays de source[75], la décision (susceptible d'appel) est transmise par les autorités fiscales de ce pays au contribuable, ou directement à l'agent chargé de procéder à la retenue à la source, qui est alors autorisé à appliquer immédiatement la limitation imposée par la convention et à retenir le montant réduit de l'impôt sur les paiements effectués. Toutefois, si la procédure est lancée tardivement ou si les autorités concernées ne peuvent pas traiter les demandes en temps opportun, l'agent chargé de procéder à la retenue peut ne pas être en mesure d'appliquer la réduction à la date du paiement, suite à quoi la méthode de remboursement doit être appliquée.

D'habitude, un formulaire distinct doit être déposé pour chaque paiement ; cependant, par souci d'efficacité, il est de plus en plus convenu entre les autorités fiscales compétentes — en particulier dans le cas de paiements réguliers, tels que ceux sur les prêts, les licences ou les participations qui durent plusieurs années — que le certificat de résidence et l'approbation sont valables pendant plusieurs années. Dans de tels cas, cependant, le contribuable doit immédiatement aviser les autorités fiscales compétentes concernées si les circonstances ont changé.

Dans certains pays, les agents chargés de procéder à la retenu à la source peuvent eux-mêmes décider d'appliquer directement le taux conventionnel d'impôt réduit s'ils estiment que le contribuable a suffisamment démontré avoir droit à de tels avantages. Les agents chargés de procéder à la retenue à la source peuvent toutefois être réticents à le faire, parce que s'il s'avère que le contribuable non résident n'a pas droit aux avantages conventionnels, l'agent chargé de procéder à la retenue peut être tenu de payer l'impôt supplémentaire dû, ainsi que des amendes, aux autorités fiscales.

Enfin, dans les cas où l'État de source se voit attribuer un droit de percevoir un impôt sur les dividendes, intérêts et redevances, le

[75] Dans ce cas, probablement l'inspecteur qui est compétent pour les activités de l'agent chargé de procéder à la retenue.

pays de résidence devra accorder un allègement pour éviter la double imposition, conformément à l'article 23 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE[76]. En général, un tel allégement sera demandé par les contribuables lors du dépôt de leur déclaration de revenus ou par l'auto-imposition. Si le revenu aurait dû être déclaré mais ne l'a pas été, ce type de fraude ne peut être découvert que par la cueillette de renseignement fiscal ou par l'échange international de renseignements.

4.4.3 Traité d'assistance et d'amélioration de la conformité (TRACE)

Il est clair que la mise en œuvre des méthodes décrites ci-dessus peut être assez lourde, pour les contribuables et les autorités fiscales, et pourrait sérieusement entraver la capacité des contribuables à bénéficier des avantages conventionnels.

Le 11 février 2013, l'OCDE a publié un « Traité d'assistance et d'amélioration de la conformité (TRACE) — Forfait de mise en œuvre »[77], qui traite de l'application des avantages conventionnels à l'égard des dividendes et intérêts sur les titres détenus par des intermédiaires financiers. Bien que ce système puisse être trop onéreux et trop compliqué pour les besoins de nombreux pays en développement, il convient de citer quelques-unes de ses principales caractéristiques puisqu'il traite de plusieurs des sujets évoquées plus haut et contient certains formulaires basés sur les meilleures pratiques, qui — sous une forme modifiée — pourraient encore être utiles aux pays en développement. Le système vise à rendre le processus d'obtention des avantages conventionnels des taux réduits de retenue d'impôt sur les dividendes et les intérêts aussi efficace que possible, d'une part, en minimisant les efforts et les coûts administratifs et, d'autre part, par l'amélioration des capacités des pays à assurer le respect des obligations fiscales.

[76] L'allègement de la double imposition peut être accordé soit par le biais de la méthode de l'exemption, soit par le biais de la méthode de l'imputation. Sur ces aspects, voir le chapitre III, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

[77] Disponible sur http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/treatyreliefandcomplianceenhancementtrace.htm.

Certaines des principales caractéristiques du système peuvent être résumées comme suit :

- Les intermédiaires habilités[78] seraient autorisés à demander des exemptions ou des taux réduits de retenue d'impôt à la source sur une « base commune » annuelle pour le compte de leurs investisseurs de portefeuille. (Le TRACE — Forfait de mise en œuvre comprend des formulaires standard pour l'octroi de ce statut et des contrats-types entre ces intermédiaires et le pays de source, y compris les procédures et les règles convenues sur l'étendue de la responsabilité des intermédiaires en cas de retenues d'impôts insuffisantes, et il prévoit également un examen de la conformité des intermédiaires par des examinateurs indépendants).
- Les demandes seront appuyées par les auto-déclarations standardisées des investisseurs (en principe valables pour cinq ans) contenant tous les renseignements pertinents, tels que l'identification exprimée par le nom, l'adresse et les numéros d'identification fiscale du bénéficiaire effectif, et dans le cas d'entités, le type d'entité, les déclarations attestant de la résidence et du bénéficiaire effectif des revenus, ainsi que la description des types de revenus et les exemptions ou taux réduits demandés. Des formulaires d'auto-déclaration standard pour les personnes physiques et les entités sont inclus dans le TRACE — Forfait de mise en œuvre[79].
- Le pays de source échangera ensuite les renseignements automatiquement avec les autorités fiscales du pays de résidence des investisseurs, qui procèderont aux vérifications nécessaires et informeront le pays de source si certains contribuables n'ont pas droit aux avantages conventionnels[80].

Cette procédure pourrait ne pas être accessible dans le cas d'entités d'investisseurs spécifiques, telles que les sociétés de personnes,

[78] Comme les institutions financières, les organismes et gardiens de placement collectif, ainsi que leurs sociétés affiliées approuvées.

[79] Pour accéder à ces formulaires, voir la note de bas 77 supra.

[80] Il est recommandé que les États conviennent du calendrier et des modalités par un mémorandum d'accord (MA) spécifique.

les organismes de placement collectif, etc., jusqu'à ce que leur traitement[81] soit clarifié par les autorités fiscales. En outre, il est admis qu'une législation nationale spécifique peut être nécessaire pour permettre à des éléments du forfait d'être mis en œuvre ou pour clarifier certains aspects de celui-ci.

4.5 Gains en capital

Comme on l'a indiqué précédemment dans les sections 2.2 et 3.6, il existe des différences importantes dans l'imposition des gains en capital dans les différents pays et, en fonction de la nature des actifs, différentes règles d'attribution dans les conventions fiscales.

Dans le cas de l'article 13 (1) et (2)[82] des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, le pays de source a le droit d'imposer pleinement les gains et, donc, la convention fiscale ne confère pas de droit à une réduction de l'imposition dans le pays de source. Par conséquent, il n'est nul besoin de procédures administratives spécifiques pour demander les avantages conventionnels.

Dans le cas de l'article 13 (3) des modèles de conventions précitées, un droit exclusif d'imposition sur les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international et de bateaux servant à la navigation intérieure est accordé au pays où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. Même si un pays de source peut imposer ces gains en vertu de son droit interne, il devrait éviter de le faire si le siège de direction effective est situé dans l'autre pays. L'impôt sur les bénéfices d'une entreprise est généralement perçu au moyen de la détermination de la base d'imposition. Dans le cas de l'auto-imposition et de la détermination de la base d'imposition par les autorités fiscales, et en supposant qu'il n'y a pas d'autres revenus imposables dans le pays de source, le contribuable pourrait ne pas être tenu de déposer une déclaration de revenus comportant une base

[81] Quant à savoir si elles peuvent elles-mêmes demander des avantages ou si seuls les participants sous-jacents à ces entités peuvent le faire.

[82] Ces paragraphes traitent respectivement des gains sur les biens immeubles situés dans le pays de source et des gains provenant de l'aliénation des biens meubles d'un établissement stable situé dans le pays de source.

d'imposition nulle, dans la mesure où aucun impôt n'est dû conformément à la convention fiscale. Si un impôt est exigible en droit interne du non-résident, la question se posera de savoir si le droit interne exige du non-résident de déclarer le revenu et de déposer une déclaration de revenus comportant une base d'imposition nulle afin de revendiquer l'avantage conventionnel. Cela dépendra des dispositions pertinentes du droit interne du pays[83].

En ce qui concerne l'article 13 (4) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, la situation est similaire à celle traitée en vertu des paragraphes 1 et 2 de cet article, parce que le pays de source, en vertu de la convention, est également autorisé à pleinement imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions si toutes les conditions prévues par les dispositions conventionnelles sont réunies. Dans pareil cas, le contribuable devra déposer une auto-imposition ou une déclaration de revenus, à condition que les gains soient également imposables en vertu de la législation fiscale nationale. Ainsi, comme il n'y a pas d'avantages conventionnels à demander, il n'est pas nécessaire de prévoir de nouvelles dispositions administratives pour demander ces avantages.

La difficulté pour les administrations fiscales des pays de source est de repérer le gain imposable si le vendeur non résident n'a pas déclaré le revenu. Cette question relèverait de la cueillette de renseignement fiscal. Dans le cas d'un registre dans lequel les renseignements concernant la propriété des actions doivent être saisis ou dans le cas d'un acquéreur résident national, le changement de propriété dans le registre ou la comptabilité de l'acquéreur peut indiquer à l'administration fiscale que le non-résident est assujetti à l'impôt. Si, toutefois, les actions dans une société ou entité détenant le bien immeuble n'ont pas été aliénées, mais sont plutôt les actions dans une société qui, à son tour, détient directement ou indirectement la société propriétaire du bien immeuble, il peut se révéler très difficile de faire respecter l'obligation de s'acquitter de l'impôt national exigible[84].

[83] L'avantage d'avoir une telle obligation est que les autorités fiscales peuvent vérifier si l'avantage conventionnel était justifié. D'autre part, ça imposerait des obligations administratives dans les cas où aucun impôt n'est dû.

[84] Pour autant qu'il existe pour tous les cas de vente indirecte d'actions ou de participations dans d'autres entités.

Dans le cas de l'article 13 (5) du Modèle de convention des Nations Unies[85], la situation est similaire pour le pays de source à celle de l'article 13 (4) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué par la convention au pays de source et, par conséquent, il n'est pas nécessaire de prendre des dispositions pour que les avantages conventionnels soient accordés dans le pays de source. Si, en vertu du droit interne, le vendeur non résident est assujetti à l'impôt, le problème se posera de nouveau quant à l'exécution d'une telle imposition si le gain n'est pas déclaré par le contribuable.

Si le pays de source perçoit un impôt sur la vente d'actions par un résident de l'autre pays partie à la convention, qui n'est pas visé par l'article 13 (2) ou (4) des deux Modèles de convention susmentionnés (ni par l'article 13 (5) dans le cas d'une convention adoptant le Modèle de convention des Nations Unies), et la convention attribue le droit exclusif d'imposition sur tel gain au pays de résidence[86], alors un avantage conventionnel doit être accordé par le pays de source. Les impôts sur tels gains étant généralement perçus par la détermination de la base d'imposition, la demande d'exemption de l'impôt dans le pays de source pourrait être faite soit au moment du dépôt d'une déclaration de revenus dans un système d'auto-imposition ou à celui de la fourniture de renseignements aux autorités fiscales dans un système de détermination de la base d'imposition par les autorités fiscales. Dans ce cas également, la question de savoir si tel dépôt doit avoir lieu et si ces gains doivent être déclarés et si une exemption doit être revendiquée en vertu de la convention fiscale, ou si seul le revenu imposable doit être déclaré après l'application de l'avantage conventionnel relève du droit interne[87].

Compte tenu des problèmes de faire respecter les obligations fiscales à l'égard des gains en capital sur la vente d'actions, et surtout

---

[85] Cette disposition traite de la vente d'actions dans une société qui est résidente dans le pays de source par un vendeur qui est résident de l'autre pays partie à la convention, et qui possédait une participation substantielle dans cette société pendant une certaine période.

[86] Article 13 (5) du Modèle de convention de l'OCDE et article 13 (6) du Modèle de convention des Nations Unies.

[87] Dans ce dernier cas, l'administration fiscale ne pourrait pas savoir que le droit aux avantages conventionnels a besoin d'être vérifié. D'autre part, les charges administratives pourraient être évitées dans les cas où, en général, aucun impôt n'est dû.

dans le cas des ventes indirectes d'actions lorsque le droit interne et la convention l'autorisent, certains pays ont mis en place des exigences de déclaration, voire une obligation imposée à l'acheteur de retenir l'impôt sur le montant brut du prix d'achat, dans leur droit interne.

Si le montant d'impôt national exigible sur la vente d'actions dépasse ce qui est autorisé en vertu d'une convention fiscale applicable, des dispositions devront être prises pour que le vendeur non résident bénéficie des avantages conventionnels. Par exemple, dans le cas de l'obligation de retenue mentionnée ci-dessus imposée à l'acquéreur, cela pourrait prendre la forme d'une disposition de la loi du pays de source qui permet à l'acquéreur de s'abstenir de retenir l'impôt à la source sous réserve du consentement de l'autorité fiscale compétente. En fonction de l'organisation de l'administration fiscale, cette autorité fiscale compétente peut être l'inspecteur des impôts chargé de la région où réside l'acquéreur ou, dans le cas particulier d'un acquéreur non résident, une entité spéciale de l'administration fiscale qui est chargée de l'imposition des non-résidents.

Enfin, si le pays de source se voit attribuer un droit de percevoir un impôt en vertu de l'article 13 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, le pays de résidence, conformément à l'article 23 de ces deux Modèles de convention, devra accorder un allègement de la double imposition[88]. Comme on l'a indiqué dans les sections précédentes, si ces gains doivent être déclarés dans le pays de résidence et cela n'a pas été fait, la collecte de renseignement fiscal ou l'échange international de renseignements peuvent contribuer à lutter efficacement contre ce type de fraude fiscale.

5. Application

5.1 Aspects généraux

Dans la présente section, les aspects suivants concernant l'application seront abordés :

[88] Cela passe soit par la méthode de l'exemption, soit par la méthode de l'imputation. Sur ces aspects, voir le chapitre III, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

- Aspects législatifs
- Disponibilité des renseignements
- Organisation de l'administration fiscale appliquant le droit interne et les conventions fiscales, et
- Recouvrement des impôts.

Seuls quelques-uns de ces aspects seront analysés, concernant en particulier les types de revenus et gains visés par le présent chapitre. Les aspects concernant le droit interne et le droit international seront traités séparément. Dans ce contexte, une certaine attention sera également accordée à la Foreign Account Tax Compliance Act (loi fiscale américaine sur les comptes à l'étranger — FATCA), qui a été adoptée aux États-Unis d'Amérique en 2010[89], dans la mesure où elle peut avoir un impact sur les institutions financières et les autorités fiscales dans les pays en développement.

5.2 Aspects du droit interne

En ce qui concerne le cadre juridique interne, plusieurs aspects peuvent être importants pour l'application de l'imposition des différents types de revenus et gains visés par le présent chapitre.

Les aspects suivants concernant les questions législatives peuvent être examinés :

- La base juridique pour l'application des conventions fiscales est-elle suffisante (y compris l'application des dispositions fiscales de fond et des dispositions formelles, comme, par exemple, dans le cas de l'échange international de renseignements et d'assistance en matière de recouvrement des impôts) ?
- Les décrets, règlements ou formulaires de mise en œuvre (accompagnés d'instructions, y compris, par exemple, des informations sur les échéances statutaires) ont-ils été publiés pour clarifier les procédures à appliquer pour demander les avantages conventionnels ?

[89] FATCA vise à faire appliquer l'impôt des États-Unis aux contribuables américains qui détiennent des comptes non déclarés par les institutions financières étrangères.

- La notion de bien immobilier est-elle bien définie dans le droit interne et les droits immobiliers sont-ils clairs ?
- Les ventes indirectes de biens immobiliers, telles que traitées en vertu de l'article 13 (4) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, sont-elles imposables en vertu du droit interne ?
- Y a-t-il une obligation légale d'enregistrer la propriété de biens immobiliers dans les registres publics ?
- Existe-t-il une définition adéquate de dividendes, prenant également en compte le financement hybride et les paiements excessifs d'intérêts et de redevances dans les situations de parties liées ?
- Y a-t-il une législation adéquate en place en matière de prix de transfert pour déterminer ce qu'est un paiement excessif entre parties liées ?
- La notion d'intérêts est-elle bien définie, y a-t-il des règles anti-abus dans le domaine de la sous-capitalisation et la requalification des intérêts est-elle possible en vertu de ces règles ?
- Existe-t-il une notion claire de redevances, qui clarifie les différences entre la concession de l'usage et l'aliénation (partielle) ? La situation concernant les paiements pour les logiciels est-elle claire ? Existe-t-il une distinction claire entre redevances et services techniques ?
- Y a-t-il une obligation d'enregistrer la propriété des actions dans les sociétés ?
- Dans le cas de la vente d'actions de sociétés résidentes, existe-t-il une règle/un assujettissement à l'impôt à la source dans le droit interne comme prévu à l'article 13 (5) du Modèle de convention des Nations Unies ?
- Existe-t-il une législation générale anti-abus ou une doctrine anti-abus est-elle élaborée dans la jurisprudence ?
- L'administration fiscale a-t-elle suffisamment de pouvoirs pour procéder à des vérifications et obtenir des renseignements, y compris auprès des banques ?
- Le délai de prescription est-il adéquat dans les situations internationales, où l'obtention des renseignements peut prendre du temps ?

- Les contribuables peuvent-ils faire appel des décisions auprès de tribunaux fiscaux indépendants pour garantir l'application en bonne et due forme ?
- Devrait-on prélever certains impôts par l'(auto-)imposition ou au moyen d'un système de retenue d'impôt à la source ?
- Devrait-on instaurer certaines exigences de déclaration pour détecter les événements imposables ou pour être en mesure de vérifier si l'application d'une convention par le contribuable était bonne ?

En ce qui concerne les renseignements, les points suivants méritent peut-être une attention (outre les points concernant les renseignements déjà énumérés ci-dessus) :

- Des renseignements concernant la propriété de biens immobiliers situés dans le pays sont-ils disponibles et utilisés ?
- Des renseignements sur les paiements de dividendes, intérêts et redevances sont-ils disponibles et utilisés ?
- Des renseignements techniques sur les questions fiscales internationales (y compris les textes des conventions fiscales conclues, la jurisprudence, la documentation, etc.) sont-ils disponibles au sein de l'administration fiscale pour le bénéfice des personnes concernées par ces questions ?
- L'assistance internationale en matière de renseignements peut-elle être utilisée efficacement ?
- Y a-t-il un renseignement fiscal suffisant pour recueillir des informations pertinentes concernant les différents types de revenus (par exemple, pour savoir si des actions ont été aliénées par des propriétaires non résidents) ?

En ce qui concerne l'organisation de l'administration fiscale, les points suivants peuvent être pertinents dans ce contexte :

- Y a-t-il suffisamment d'expertise fiscale internationale dans les groupes chargées des questions fiscales internationales ?
- Y a-t-il suffisamment de ressources disponibles pour appliquer les conventions fiscales ?
- Certaines questions fiscales internationales devraient-elles être traitées par des services locaux ou par des services spécialisés

(telles que, par exemple, l'imposition des non-résidents par la détermination de la base d'imposition et les décisions pour permettre aux agents chargés de procéder à la retenue d'accorder des avantages conventionnels à la source) ?

- Y a-t-il des compétences linguistiques suffisantes dans les services chargés des questions fiscales internationales ?
- Y a-t-il un service de renseignement fiscal distinct dédié à la collecte et la diffusion de l'information fiscale pertinente portant sur les questions fiscales internationales ?

En ce qui concerne le recouvrement des impôts, les points suivants méritent peut-être une attention :

- Les systèmes de retenue d'impôt sont-ils appliqués de manière adéquate ?
- Les situations internationales peuvent-elles être correctement traitées ?
- L'assistance internationale en matière de recouvrement peut-elle être fournie ou demandée ?
- Les remboursements peuvent-ils être bien gérés et existe-t-il des incitations pour les accorder dans des délais acceptables ?

5.3 Aspects du droit international

En ce qui concerne le cadre juridique international, les aspects suivants peuvent importer pour l'application de l'imposition des différents types de revenus et gains visés par le présent chapitre :

- Les conventions fiscales attribuent-elles des droits d'imposition à un pays qui ne peut pas les mettre en application ?
- Les conventions fiscales ou les traités de coopération administrative comprennent-ils des dispositions adéquates sur l'échange de renseignements ?
- Les conventions fiscales et les accords de coopération administrative comprennent-ils des dispositions adéquates à l'égard de l'assistance en matière de recouvrement des impôts ?
- Les conventions fiscales contiennent-elles des dispositions anti-abus adéquates pour assurer leur bonne application et la mise en application des impôts pertinents ?

5.4 Foreign Account Tax Compliance Act

Bien qu'étant essentiellement axée sur la lutte contre la fraude fiscale par les contribuables américains, il est utile d'aborder brièvement la Foreign Account Tax Compliance (FATCA), qui a été adoptée aux États-Unis en 2010, dans la mesure où elle est applicable en relation avec les institutions financières dans les pays en développement qui comptent des titulaires de compte américains.

Cette loi vise à lutter contre la fraude fiscale par les contribuables américains par l'utilisation de comptes (comptes de dépôt ou de dépositaire) détenus dans des institutions financières étrangères, ou de toute participation ou créance dans une telle institution financière, ou par l'intermédiaire de certaines entités non financières étrangères. Cette loi impose, entre autres, des exigences de déclaration aux institutions financières étrangères et aux entités non financières étrangères. Par exemple, les institutions financières étrangères devraient déclarer à l'Internal Revenue Service (IRS) des États-Unis tout revenu de source américaine ou étrangère reçu par les contribuables américains directement via l'institution financière étrangère ou des entités étrangères détenus aux États-Unis, et dans ce contexte, examiner tous les comptes détenus par l'institution financière étrangère et son groupe affilié, et faire abstraction des sociétés étrangères fictives et déterminer si les contribuables américains sont les bénéficiaires effectifs du revenu. Elles devraient également retenir et verser à l'IRS 30 % de tout paiement fait par l'intermédiaire de l'institution financière étrangère aux entités non financières étrangères non participantes ou aux titulaires de comptes récalcitrants. Les institutions financières étrangères non conformes ou non participantes s'exposeront à une retenue d'impôt de 30 % sur les paiements leur étant destiné de dividendes, intérêts et redevances et autres paiements périodiques de sources américaines et du produit brut de la vente ou de l'aliénation d'un bien qui peut produire des revenus ou des dividendes de source américaine. Pour surmonter les obstacles de la loi locale étrangère au respect de la FATCA, simplifier la mise en œuvre pratique et réduire les coûts pour les institutions financières étrangères, des accords intergouvernementaux ont été conclus, ou sont en passe de l'être, par les États-Unis avec 50 juridictions, sur le modèle des Inter-Governmental Agreements (IGA), en vertu desquels les institutions financières étrangères fournissent

certains renseignements convenus aux autorités fiscales de leur propre pays, qui les transmettront ensuite à l'IRS par le biais de l'échange de renseignements.

L'un des deux modèles d'IGA prévoit la réciprocité des obligations, obligeant ainsi les États-Unis à fournir de tels renseignements aux résidents de l'autre pays.

Bien que l'objectif de la FATCA soit différent de celui des conventions fiscales, qui est d'accorder des avantages conventionnels à leurs propres résidents (à savoir, l'allègement de la double imposition) ou aux résidents d'un autre pays (à savoir, la réduction de l'imposition à la source) ayant droit à ces avantages, il pourrait y avoir certains points communs avec l'application des conventions fiscales, par exemple, dans le domaine des exigences en matière de documentation, des formulaires, etc. Le groupe TRACE, qui a élaboré le système TRACE évoqué dans la section 4.4.3, veillera à faire en sorte que les exigences de déclaration en vertu de TRACE soient alignées sur celles d'autres régimes de déclaration, tels que la FATCA, afin de réduire les coûts de mise en œuvre pour tous les acteurs impliqués.

Chapitre VIII

Règlement des différends : la procédure amiable

Hugh J. Ault*

1. Introduction

1.1 Fonction de la procédure amiable

L'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[1] (Modèle de convention des Nations Unies) est une disposition procédurale très importante pour l'application et la mise en œuvre des conventions bilatérales fondées sur le Modèle de convention. Il prévoit la mise en place d'une « procédure amiable » qui permet aux parties à la convention de mieux appliquer les dispositions de fond qui y sont contenues, lesquelles attribuent des droits d'imposition. La procédure amiable est administrée par les « autorités compétentes », qui sont généralement désignées à l'article 3 (e) des conventions fondées sur le Modèle de convention des Nations Unies. Il est très important d'indiquer clairement les personnes qui seront désignées comme autorités compétentes. En règle générale, elles sont issues du Ministère ou de l'autorité fiscale (à savoir, l'agence gouvernementale responsable des États contractants). Elles sont les personnes qui sont normalement chargées de l'administration de la convention, et la procédure amiable à l'article 25 énonce les règles et les principes convenus pour veiller à ce que les fonctions de la convention soient respectées. Le rôle des autorités compétentes à l'article 25 est de « s'efforcer de résoudre », par voie d'accord amiable, les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels

* Professeur émérite de droit, Boston College Law School, États-Unis d'Amérique.

[1] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York : Nations Unies, 2011).

peut donner lieu l'application de la convention. Il s'applique en relation avec tous les articles de la convention.

Afin d'assurer le bon fonctionnement de la convention, l'article 25 donne des droits aux contribuables qui estiment ne pas être imposés conformément à ses règles de fond de demander que les autorités compétentes ajustent leur imposition en conformité avec ces règles, soit unilatéralement, soit en consultation avec leur partenaire de convention. Les cas engagés par des contribuables représentent la majeure partie des cas aux termes de l'article 25. Les cas impliquent en général les différends relatifs aux prix de transfert, l'imputation de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7, la question de l'existence d'un établissement stable ou la résidence appropriée d'une personne ou d'une société. L'accès à la procédure amiable devrait être interprété au sens large dans la mesure où il est essentiel pour le bon fonctionnement de la convention.

Au-delà des cas engagés par des contribuables, les autorités compétentes peuvent s'engager à dissiper les « doutes et incertitudes » concernant l'application de la convention, par exemple, en établissant une signification convenue d'un terme qui n'y est pas défini, assurant ainsi son application uniforme. Enfin, il existe une disposition d'une grande portée qui permet aux autorités compétentes de se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention.

Le reste du présent chapitre décrit en détail les diverses situations dans lesquelles la procédure amiable peut être utilisée pour assurer le bon fonctionnement de la convention. Deux sources importantes de documentation supplémentaire sont le Guide des Nations Unies de la procédure amiable en vertu des conventions fiscales[2] (Guide des Nations Unies de la procédure amiable) et le Manuel de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur les procédures amiables effectives[3] et les descriptions ci-dessous renvoient à ces documents.

---

[2] La dernière version est disponible sur http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/ CRP_4_clean.pdf.

[3] Disponible sur http://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm.

1.2 Comment fonctionne la procédure amiable

L'article 25 (4) du Modèle de convention des Nations Unies autorise les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, par écrit ou oralement. Cela évite les règles formelles lourdes qui régissent habituellement les communications intergouvernementales et favorise une communication efficace entre les deux autorités fiscales. Les communications peuvent prendre diverses formes, tel que des réunions en tête-à-tête, l'échange de documents ou d'exposés de position et d'autres formes de contacts informels. L'article 25 (4) prévoit que les deux autorités compétentes peuvent instaurer des procédures bilatérales pour traiter des diverses questions détaillées qui sont nécessaires à la mise en œuvre de la procédure amiable. Tous les renseignements échangés dans le cadre des procédures amiables sont soumis à l'obligation de confidentialité prévue à l'article 26.

1.3 Résultats de la procédure amiable

Dans le cas d'une procédure amiable engagée par un contribuable, le résultat normal est un accord entre les autorités compétentes sur la manière dont la convention devrait être appliquée dans le cas du contribuable, les deux appliquant ainsi la même interprétation de la convention. Le contribuable a en général le droit d'accepter les résultats de la procédure amiable et de renoncer à ses voies de recours internes dans les deux juridictions ou de rejeter la procédure amiable et d'intenter un recours en justice en vertu des systèmes juridiques nationaux. Comme indiqué dans la section 4 ci-dessous, si la convention prévoit l'arbitrage, la procédure amiable en résultant peut avoir aussi donné lieu à un processus d'arbitrage.

Dans le cas d'une procédure engagée par une autorité compétente, le résultat sera en général la publication de conseils indiquant comment les deux États entendent appliquer la convention. Les rares cas impliquant l'allègement de la double imposition qui n'est pas prévu dans la convention peuvent être soit spécifiques à un contribuable, soit donner lieu à une certaine forme d'orientation générale. Un exemple serait le traitement du résident d'un pays tiers qui disposait d'un établissement stable dans les deux États, mais, faute d'un lien de résidence, n'était autorisé à revendiquer un allègement de la double imposition dans aucun État.

1.4 Relation entre la procédure amiable et les recours juridiques internes

Comme le prévoit expressément l'article 25 (1) du Modèle de convention des Nations Unies et du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[4] (Modèle de convention de l'OCDE[5]), la procédure amiable est en principe à la disposition du contribuable outre ses voies de recours juridique normales en vertu du droit national. Aussi, importe-t-il de préciser clairement la relation exacte entre les deux systèmes d'allègement, une question qui relève du droit interne. Si un tribunal national a déjà rendu une décision dans le cas en cause, l'autorité compétente peut être liée par la décision du tribunal national et peut ne pas être en mesure d'accorder un quelconque allègement unilatéral. En outre, sa capacité à traiter avec l'autre État dans le cadre de la procédure amiable peut se limiter à chercher à obtenir un allègement de la double imposition de l'autre État. Lorsque la demande d'un allègement en droit interne et la procédure amiable sont toutes deux à la disposition du contribuable, il devrait y avoir certaines règles établissant la relation entre les deux systèmes. Certains États exigent du contribuable de renoncer à tous ses droits en vertu du droit interne avant que les autorités compétentes n'acceptent de considérer un cas dans le cadre de la procédure amiable, mais cette pratique n'est pas courante. Les États qui adoptent cette position sont préoccupés par le fait de mobiliser des ressources et des efforts en vue de trouver une solution à l'issue d'une procédure amiable que le contribuable peut finalement rejeter. Plus communément, cependant, le contribuable ne sera tenu que de suspendre les procédures judiciaires engagées en vertu du droit interne pendant la durée de la procédure amiable. Dans pareils cas, il importe que le contribuable prenne les mesures

[4] Organisation de coopération et de développement économique, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

[5] Toute référence au Modèle de convention des Nations Unies et aux commentaires qui s'y rapportent concerne la version 2011, sauf indication contraire. De même, toute référence au Modèle de convention de l'OCDE et aux commentaires qui s'y rapportent concerne la version 2010, sauf indication contraire.

nécessaires comme l'exige le droit interne (obtention d'une dérogation de délai de prescription, présentation d'une demande de protection, etc.) pour conserver ses voies de recours de droit interne si jamais la procédure amiable ne donnait pas un résultat satisfaisant. Par ailleurs, il est possible de suspendre ou de prolonger la période durant laquelle la demande de procédure amiable est opportune (voir la section 2.2.3) pendant que la procédure juridique interne est en cours. Quelle que soit l'approche adoptée, il est important d'avoir des règles claires pour le contribuable et l'administration fiscale quant à la relation entre les deux procédures[6].

2. Procédure amiable engagée par le contribuable

2.1 Généralités

La plupart des cas de procédure amiable impliquent une plainte du contribuable qui estime ne pas être imposé conformément aux règles de fond prévues à la convention, lesquelles répartissent la compétence fiscale entre les deux États contractants, conduisant ainsi à une double imposition qui va à l'encontre du but de la convention. Cela peut impliquer un différend avec soit le pays de source pour savoir si ce pays a le droit d'imposer en vertu de la convention, soit l'État de résidence pour savoir à quel moment il est tenu d'accorder l'allègement de la double imposition.

2.2 Exigences de base pour une procédure amiable engagée par le contribuable

Pour faire une demande de procédure amiable, l'article 25 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE exige que le contribuable soit un résident de l'un des États contractants et démontre qu'une mesure d'un ou des deux États se traduit ou « se traduira» par une imposition non conforme aux dispositions de la convention. La demande est adressée à l'État dont le contribuable est un résident, même si la demande porte sur l'imposition prélevée par l'autre État. Il convient de noter que le contribuable a le droit de faire une demande

[6] Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphes 72-77.

de procédure amiable si les mesures « entraîneront » une imposition non conforme. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait été déjà imposé. Ainsi, par exemple, si une loi a été promulguée qui, lorsqu'elle est appliquée au contribuable entraînerait, selon lui, une imposition non conforme, le contribuable serait en mesure de demander une procédure amiable à condition d'avoir eu ou de s'attendre à avoir un revenu du type couvert par la loi récemment promulguée.

2.2.1 Exigences de renseignements

Pour que la procédure amiable soit une réussite, le contribuable qui la demande doit fournir les renseignements nécessaires aux autorités compétentes pour évaluer le cas. Certains pays ont élaboré une procédure formelle qui doit être suivie par le contribuable qui demande une procédure amiable. Bien que les exigences varient quelque peu, les renseignements de base suivants devraient être nécessaires pour que la demande de procédure amiable soit traitée[7].

a) Le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale du contribuable ;
b) Le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale du ou des contribuable(s) étranger(s) lié(s) concerné(s) (pour les cas de prix de transfert) ;
c) L'administration fiscale étrangère concernée et, le cas échéant, le bureau régional ou local de l'administration fiscale qui a procédé, ou propose de procéder, à des ajustements ;
d) L'article de la convention fiscale que le contribuable affirme ne pas être bien appliqué, et l'explication du contribuable indiquant la façon dont il estime que l'article devrait être interprété et appliqué ;
e) Les années ou périodes d'imposition concernées ;
f) Un résumé des faits, y compris la structure, les modalités et le calendrier de toutes les transactions pertinentes et les relations entre les parties liées (le contribuable devrait informer l'autorité compétente de la façon dont les faits peuvent avoir changé durant ou après la période imposable

[7] Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphe 94.

concernée, et des faits supplémentaires qui apparaissent après la soumission de la demande de procédure amiable) ;

g) Une analyse des questions pour lesquelles l'assistance de l'autorité compétente est demandée et les règles juridiques, les directives ou d'autres autorités pertinentes (y compris celles qui peuvent être contraires aux conclusions de l'analyse du contribuable). L'analyse devrait aborder toutes les questions spécifiques soulevées par chaque administration fiscale ainsi que les montants liés à l'ajustement (dans les deux monnaies et étayée de calculs, le cas échéant) ;

h) Pour les cas des prix de transfert, les documents qui doivent être préparés en vertu de la législation nationale de l'État de résidence du contribuable (lorsque le volume de la documentation sur les prix de transfert du contribuable est important, une autorité compétente peut décider qu'une description ou un résumé de la documentation pertinente sont acceptables) ;

i) Une copie de toute autre demande de procédure amiable pertinente et les documents associés déposés ou à déposer, auprès de l'autorité compétente de l'autre État contractant, y compris les copies de la correspondance de l'autre administration fiscale, les copies de mémoires, d'objections, etc., présentés en réponse à la mesure ou proposition de mesure de l'administration fiscale de l'autre État contractant (des traductions des documents pertinents peuvent être utiles, et, lorsque la documentation est volumineuse, une autorité compétente peut décider qu'une description ou un résumé de ces documents peuvent être acceptables) ;

j) Une déclaration indiquant si le contribuable ou un prédécesseur a adressé une demande préalable à l'autorité compétente d'un État contractant concernant la même question ou une question connexe ;

k) Un calendrier des échéances et des délais de prescription pertinents dans chaque juridiction (qu'ils soient imposées par la législation nationale ou la convention fiscale) à l'égard des périodes imposables pour lesquelles un allègement par la procédure amiable est demandé (en cas de multiples contribuables, un calendrier pour chaque contribuable) ;

l) Une déclaration indiquant si le contribuable a déposé un avis d'opposition, un avis d'appel, une demande de remboursement, ou tout autre document comparable dans les juridictions concernés ;
m) Une déclaration indiquant si la demande du contribuable pour l'ouverture d'une procédure amiable implique des questions qui sont actuellement, ou qui ont été, prises en considération par les autorités fiscales d'un État contractant dans le cadre d'un arrangement préalable en matière de prix de transfert, d'une décision ou de procédures similaires.

Lorsque le contribuable ne fournit pas de renseignements suffisants ou ne coopère pas dans la production des renseignements nécessaires, l'autorité compétente a de bonnes raisons de suspendre l'examen de la demande ou, le cas échéant, de ne pas accepter le cas.

2.2.2 Exigence de paiement

L'article 25 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE n'exige pas, selon ses modalités, que le contribuable ait payé l'impôt avant de faire la demande de procédure amiable. En effet, dans certains cas, la demande peut être opportune avant même l'établissement de l'impôt. Bien que certains États aient demandé que l'impôt soit recouvré avant le début de la procédure amiable, la pratique exemplaire consiste à suspendre ou différer l'obligation de payer l'impôt pendant la période de la procédure amiable[8]. Lorsque l'autorité compétente estime que la demande de procédure amiable est fondée, il ne serait pas compatible avec l'objectif d'une résolution par la procédure amiable d'exiger le paiement préalable de l'impôt dû en litige. Si le contribuable a finalement gain de cause et l'impôt payé à l'avance est remboursé, le contribuable aura subi la perte de la valeur temporelle des sommes ainsi payées. Bien que ces questions puissent, dans certains cas, être résolues par le paiement des intérêts et des frais, il est plus simple et plus conforme aux objectifs sous-jacents de la procédure amiable de ne pas exiger de paiement. Cela peut dans certains cas

---

[8] Meilleure pratique No. 21 du Manuel sur les procédures amiables effectives.

nécessiter des modifications au droit interne du pays pour veiller à ce que le recouvrement durant la procédure amiable soit suspendu.

2.2.3 Délais de prescription pour une procédure amiable engagée par un contribuable

L'article 25 (1) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE stipule que le contribuable doit soumettre le cas à la procédure amiable dans un délai de trois ans à partir de la première « notification » des mesures prises par l'un des États qui entraînent une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Cette exigence vise à protéger les administrations fiscales des réclamations tardives concernant l'application des règles de la convention. La période de trois ans est seulement recommandée et les États sont bien entendu libres dans leurs négociations bilatérales de s'entendre sur une période différente. La période peut également être liée aux règles nationales concernant les échéances pour faire des demandes et les délais de prescription. À cet égard, il convient de noter que le contribuable peut demander une procédure amiable dès qu'il apparaît clairement qu'une imposition non conforme peut se produire (voir la section 2.2 ci-dessus). Cela peut intervenir bien avant la notification effective de la mesure qui déclenche la période de trois ans.

La détermination de ce qu'est exactement une « notification » pour définir la période au cours de laquelle un contribuable peut présenter une demande est très importante et est précisée dans les commentaires sur les Modèles de convention[9]. La notification sera en général l'acte d'imposition lui-même, par exemple, le paiement d'un montant qui est soumis à une retenue d'impôt ou la délivrance effective d'un avis d'imposition ou une demande officielle de recouvrement. En cas d'auto-imposition, en général, le dépôt par le contribuable d'une déclaration de revenus ne constitue pas en soi une notification. Il doit y avoir certaines mesures prises par les autorités fiscales, telles

[9] Paragraphe 21 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 21 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

que le rejet d'une demande de remboursement ou la délivrance d'un avis d'imposition qui font comprendre au contribuable qu'une imposition non conforme à la convention sera appliquée.

2.3 Évaluation de la demande de procédure amiable par l'autorité compétente

Lorsqu'une demande de procédure amiable remplissant les exigences ci-dessus a été soumise à l'autorité compétente du pays de résidence, celle-ci doit déterminer « si la réclamation lui paraît fondée »[10]. Bien que cette expression semble conférer une grande liberté à l'autorité compétente du pays de résidence, les motifs pour lesquels une telle demande a été rejetée dans la pratique sont assez limités et la meilleure pratique est de faire preuve de latitude dans l'octroi des demandes de procédure amiable[11]. Dans certains cas, le droit interne peut être un obstacle à l'acceptation du cas, mais cela devrait être une situation assez rare[12]. Certains États refusent l'accès à la procédure amiable lorsque la transaction en question a été jugée « abusive », par exemple, lorsque visée par une disposition nationale de lutte contre l'évitement fiscal. Cependant, les commentaires sur les Modèles de convention[13] indiquent qu'en général cela ne devrait pas être un motif pour refuser l'accès. D'autre part, lorsqu'il y a des violations du droit interne qui résultent en des pénalités importantes, certains États souhaiteront refuser l'accès à une procédure amiable. Si tel est le cas, cela devrait être clairement stipulé dans la convention. Si l'octroi d'un allègement à un contribuable serait contraire à une décision de justice définitive

---

[10] Article 25 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

[11] Meilleure pratique No. 9 du Manuel sur les procédures amiables effectives.

[12] Paragraphe 27 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 27 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

[13] Paragraphe 26 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 26 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

que l'administration fiscale est tenue de respecter, une demande de procédure amiable pourrait être rejetée (voir la section 1.4).

2.4 Résolution unilatérale

Lorsqu'une demande de procédure amiable a été acceptée, l'article 25 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE stipule que le pays de résidence doit s'efforcer de résoudre le cas de façon unilatérale, par exemple, en accordant un crédit d'impôt ou une exemption qui serait fondée dans les circonstances particulières du cas. Si la résolution unilatérale n'aboutit pas, l'autorité compétente de l'État de résidence contacte alors l'autorité compétente de l'État partenaire pour entamer des discussions bilatérales.

2.5 Structure des négociations bilatérales de la procédure amiable

Si l'État de résidence requis ne peut pas résoudre l'imposition non conforme unilatéralement, il ouvre alors des discussions avec l'autre État pour trouver une solution à l'imposition non conforme affirmée par le contribuable dans sa demande. Bien que ces étapes puissent varier et être établies dans le cadre des procédures prévues à l'article 25 (4) du Modèle de convention des Nations Unies, la première étape de ce processus est en général l'élaboration par l'État de résidence d'un exposé de principes énonçant ses points de vue à l'égard du cas. L'exposé de principes initial aborderait en général les points suivants[14] :

a) Le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale (le cas échéant) du contribuable qui fait la demande de procédure amiable et d'autres personnes liées dans l'autre État contractant (le cas échéant), et la base étayant l'association ;

b) Les coordonnées du responsable de l'autorité compétente en charge du cas de procédure amiable ;

c) Un résumé de la question ou des questions présentée(s), les faits pertinents et le fondement de la mesure prise par l'administration fiscale qui est l'objet de la demande de procédure amiable ;

[14] Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphe 170.

d) Les années ou les périodes d'imposition concernées ;
e) Le montant du revenu et l'impôt correspondant pour chaque année d'imposition, le cas échéant ;
f) Une description complète de la question ou des questions présentée(s), les mesures et ajustements pertinents de l'administration fiscale et les articles pertinents du droit interne et de la convention ;
g) Dans la mesure pertinente et appropriée, les calculs et données à l'appui (qui peuvent inclure les données et rapports financiers et économiques invoqués par l'administration fiscale, ainsi que les documents et dossiers pertinents des contribuables).

Après la réception de l'exposé de principes initial de l'autorité compétente de l'État de résidence, l'autre État peut juger utile de fournir une déclaration d'opposition ou de réponse. Cet exposé serait axé sur la réponse aux points soulevés dans l'exposé de position initial et contiendrait en général[15] :

a) Un énoncé indiquant si le point de vue, la résolution ou l'allègement proposé présentés dans l'exposé de principes initial peuvent être acceptés ;
b) Un énoncé des domaines ou des questions sur lesquels les autorités compétentes sont en accord ou en désaccord ;
c) Les demandes de tout renseignement ou de toute clarification supplémentaires requis ;
d) Tout autre renseignement jugé pertinent au cas mais qui n'a pas été présenté dans l'exposé de principes initial ; et
e) D'autres propositions de résolution motivées.

Après ce premier échange de vues, les autorités compétentes poursuivront leurs discussions, qui prendront en général fin par une réunion en tête-à-tête au cours de laquelle une résolution finale du cas peut être trouvée. Si aucun accord n'est trouvé, les questions qui empêchent la résolution du cas peuvent être soumises à l'arbitrage, comme indiqué dans la section 4.2 ci-dessous, si la variante B de l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies est suivie.

[15] Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphe 173.

2.5.1 Participation du contribuable au processus de procédure amiable

Si le contribuable a le droit, en vertu de l'article 25 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, de soumettre une demande de procédure amiable, il n'en reste pas moins que le processus, une fois entrepris, est une relation de gouvernement à gouvernement. Néanmoins, pour aboutir, une procédure amiable nécessite une coopération étroite entre le contribuable et les autorités compétentes. Le contribuable fournit les renseignements nécessaires à l'autorité compétente dans son État de résidence qui, à son tour, communique les renseignements à l'autre État. Il peut être nécessaire de demander des renseignements ou des clarifications supplémentaires au contribuable. Selon la situation, les autorités compétentes peuvent autoriser le contribuable à soumettre des mémoires ou à faire des présentations à l'une d'entre elles ou aux deux. Ces présentations peuvent également comprendre des propositions du contribuable pour résoudre le cas. Toutefois, la participation directe du contribuable aux négociations entre autorités compétentes ne serait pas appropriée, compte tenu des intérêts divergents des parties, bien que la communication opportune d'informations au contribuable concernant l'état des négociations puisse être utile pour faire avancer le cas[16].

2.6 Mise en œuvre du résultat de la procédure amiable

2.6.1 Généralités

En supposant que les négociations de la procédure amiable concernant le cas ont permis de parvenir à un accord sur l'interprétation et l'application appropriées de la convention concernant ce cas, plusieurs étapes sont encore nécessaires avant que l'accord amiable ne puisse être mis en œuvre. En premier lieu, l'accord doit être accepté par le contribuable. Le contribuable n'est pas lié par l'accord conclu par les autorités compétentes, mais doit l'accepter avant qu'il ne puisse être mis en œuvre. De plus, si le contribuable avait engagé ou a toujours le droit d'engager des procédures judiciaires internes, il est approprié à ce stade pour le contribuable de renoncer à tout droit à d'autres procédures judiciaires

[16] Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphes 149-54.

afin de bénéficier d'une solution qui implique une interprétation et une application uniformes de la convention[17]. Toutefois, si le contribuable choisit d'attendre jusqu'à la conclusion des procédures judiciaires pour accepter l'accord, il ne peut pas être assuré que l'accord proposé sera toujours ouvert[18]. En outre, il pourrait être possible de conditionner l'accord à son acceptation par le contribuable dans un certain laps de temps.

Le statut juridique de l'accord et les étapes nécessaires pour sa mise en œuvre dépendront des règles de procédure normalement applicables dans les deux États. Toutefois, l'article 25 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE indique expressément que tout accord conclu doit être appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne. Cette obligation peut exiger des changements dans les règles nationales de prescription pour prévoir une exception spécifique pour les ajustements résultant d'un accord.

2.6.2 Intérêts

Dans de nombreux cas, l'accord qui a été conclu dans le cadre de la procédure amiable impliquera de possibles frais d'intérêts sur les insuffisances d'imposition et les paiements d'intérêts sur les remboursements d'impôts. Les États ont des pratiques différentes quant à la façon dont les frais d'intérêts et les remboursements d'intérêts devraient être traités en vertu de l'article 25[19]. Le traitement des intérêts peut différer dans les systèmes nationaux des deux pays. Malgré ces difficultés, il serait souhaitable pour assurer l'efficacité de la procédure amiable qu'un traitement symétrique des frais et charges d'intérêts puisse être établi dans l'application de l'accord.

[17] Paragraphe 45 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 45 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

[18] Note de bas de page 49 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

[19] Paragraphe 49 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 49 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

2.7 Application de la procédure amiable aux cas relevant de l'article 9 concernant les prix de transfert

La majeure partie des cas impliquant une procédure amiable se pose dans le cadre de l'article 9 et des prix de transfert. Dans ces cas, certaines considérations spéciales doivent être prises en compte. Les cas de procédure amiable portant, par exemple, sur l'existence d'un établissement stable ou la répartition des bénéfices entre un établissement stable et le siège, impliquent en général une double imposition dite « juridique » ; le même revenu étant imposé par les deux États au même contribuable. Dans le cas de l'article 9, cependant, lorsqu'il existe un désaccord sur le prix de transfert entre entités apparentées, la double imposition qui en résulte est « économique », soit le même élément de revenu économique étant imposé entre les mains de deux contribuables différents. Ainsi, lorsqu'un ajustement des prix de transfert est opéré pour augmenter le revenu de l'une des parties apparentées, ce même revenu économique aura également été imposé par l'autre État entre les mains de son contribuable résident. L'application de l'article 25 à cette situation implique des considérations spéciales.

2.7.1 Ajustements « correspondants » ou « corrélatifs »

Le Modèle de convention des Nations Unies et de nombreuses conventions existantes comprennent une disposition spéciale à l'article 9 (2), qui traite de la double imposition économique potentielle. Ce paragraphe stipule que si un État procède à un ajustement des bénéfices de son contribuable (l'ajustement « primaire ») pour refléter, à son avis, ce que le prix de transfert approprié devrait être, l'autre État « doit » opérer un ajustement approprié (l'ajustement « correspondant » ou « corrélatif ») à son imposition de la partie apparentée sur son territoire. Ainsi, la double imposition potentielle du même revenu économique sera éliminée.

De prime abord, l'ajustement primaire par le premier État semble exiger de l'autre État de respecter la décision de cet État dans l'établissement du prix de transfert approprié. Toutefois, le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE, indique que le second État

n'est tenu d'accepter l'ajustement que s'il considère que l'ajustement opéré est justifié « dans son principe et dans son montant ». Si tel n'est pas le cas, c'est-à-dire si le second État n'accepte pas l'ajustement primaire opéré par le premier État, le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 10 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, précise clairement que dans pareil cas, la procédure amiable peut être utilisée pour déterminer si l'ajustement est « bien fondé » et approprié dans son montant. De cette façon, une procédure amiable pourra être utilisée pour alléger la double imposition économique. Cependant, même si, en général, un État est disposé à accepter un ajustement corrélatif, l'article 9 (3) du Modèle de convention des Nations Unies stipule qu'un tel ajustement n'est pas nécessaire si l'une des parties impliquées dans l'ajustement primaire est passible d'une pénalité pour fraude, négligence grave ou omission volontaire.

Certaines conventions, notamment celles signés avant 1977, ne contiennent pas l'article 9 (2). Néanmoins, le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 11 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, considère que la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à « l'esprit » de la convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable, même en l'absence de l'article 9 (2) dans la convention. Cette opinion n'est pas partagée par tous les États et c'est un point qu'il importe de préciser dans la pratique conventionnelle.

2.7.2 Ajustements « secondaires »

Une fois un ajustement du revenu des deux parties convenu dans le cadre de la procédure amiable, il reste la question de savoir comment l'appliquer. En effet, sur la base de l'ajustement, les liquidités et les actifs réels du contribuable qui apparaissent sur les livres des contribuables ne correspondent pas au montant de l'ajustement du revenu. Le paragraphe 44 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies traite de certaines de ces situations. Ainsi, par exemple, si un revenu est attribué à une société mère pour le paiement de services fournis à une filiale apparentée et imposé à la société mère, il serait possible pour la filiale de rembourser à la société mère l'« excédent » de liquidités

dont elle dispose suite à l'ajustement. Cela pourrait se faire en permettant à la société mère d'établir une créance pour le montant de l'excédent que la filiale pourrait payer à la société mère sur la base d'un impact fiscal neutre dans les États de source et de résidence. D'autres techniques sont disponibles pour parvenir à ces ajustements.

2.7.3 Autres questions de procédure dans les cas relevant de l'article 9

Puisqu'un ajustement des prix de transfert peut être proposé par l'un ou l'autre État, et que l'article 25 reconnaît que la double imposition économique devrait être visée par la procédure amiable, le contribuable dans l'un ou l'autre État pourrait être celui qui demande un allègement par voie de procédure amiable à son État de résidence. Par exemple, supposons que l'État S propose d'augmenter les bénéfices de S Co., une société résidente de l'État S, en raison d'un ajustement des prix de transfert. Supposons aussi que ces bénéfices ont déjà été imposés par l'État P entre les mains de P Co., une société associée résidente de l'État P, sur la base du prix de transfert initialement déterminé. Ainsi, P Co. pourrait-elle adresser une demande de procédure amiable à son État de résidence. Si l'État P avait accepté l'ajustement primaire proposé par l'État S, il pourrait éliminer la double imposition économique résultant en opérant un ajustement corrélatif de façon unilatérale, comme le prévoit l'article 25. Si, comme il est plus probable, il n'a pas accepté l'ajustement, l'État P serait alors obligé de contacter l'État S pour entamer des consultations bilatérales. De même, S Co., le contribuable pour lequel l'ajustement principal a été opéré, pourrait également adresser une demande de procédure amiable à l'État S, à nouveau sur la base de la double imposition économique résultant de l'ajustement. Par conséquent, dans les cas de prix de transfert, les procédures administratives doivent être adaptées aux situations dans lesquelles les deux contribuables ont le droit de demander une procédure amiable.

3. « Meilleures pratiques » générales dans l'organisation d'une procédure amiable

Le Guide des Nations Unies de la procédure amiable en vertu des conventions fiscales (Guide des Nations Unies de la procédure amiable)

et le Manuel de l'OCDE sur les procédures amiables effectives donnent des orientations très utiles pour l'organisation et la mise en œuvre de la procédure amiable. Ces orientations sont formulées en fonction des meilleures pratiques et sont tirées de l'expérience des pays développés et en développement en matière de procédure amiable. Les recommandations doivent, bien évidemment, être évaluées à la lumière du contexte de chaque pays, mais elles donnent un aperçu très utile de la façon de rendre la procédure amiable la plus efficace possible.

3.1 Élaborer des orientations et procédures pour l'accès du contribuable à une procédure amiable (Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphe 92)

Pour que la procédure amiable fonctionne le plus efficacement possible, elle devrait être la plus transparente et la plus accessible possible pour le contribuable. L'article 25 lui-même ne fixe pas de règles ou d'autres directives pour le contribuable qui souhaite utiliser la procédure amiable. Cependant, les pays ont constaté que le fait d'avoir un processus transparent et libéré des formalités était de nature à encourager l'utilisation de la procédure amiable. En général, un pays devrait élaborer et diffuser des formulaires, formats et instructions appropriés sur la façon d'entreprendre une demande de procédure amiable, les délais à respecter et des orientations concernant les autres exigences formelles.

3.2 Les autorités compétentes devraient s'efforcer de résoudre les cas équitablement et sur la base de principes (Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphe 49)

Il importe que les autorités compétentes abordent chaque cas sur la base d'une vision raisonnée et cohérente de ses faits et circonstances et des principes juridiques et économiques applicables. Chaque cas devrait être décidé sur la base de ses mérites propres et, par conséquent, les mêmes principes peuvent donner des résultats différents selon les cas. Le rôle des autorités compétentes est de trouver une solution au cas qui résout le problème de la double imposition potentielle

et pas seulement de tenter de trouver la solution la plus avantageuse en termes de recettes. Faire montre de flexibilité peut être nécessaire pour parvenir à un compromis approprié dans un cas donné.

3.3 Les règlements à la suite de vérifications ne devraient pas exiger du contribuable de renoncer au recours ultérieur à une procédure amiable (Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphe 80)

Dans certaines juridictions, il est d'usage d'inclure dans un règlement à la suite d'une vérification un accord conclu par le contribuable en vertu duquel il s'engage à ne pas demander l'allègement par voie de procédure amiable après le règlement. En fait, deux parties, le contribuable et une administration fiscale, excluent donc l'autre administration fiscale d'un examen du cas. Cela peut conduire à la double imposition et à l'élaboration de principes inappropriés sur la base desquels les cas sont réglés, donnant lieu, à long terme, à un système dans lequel la coopération dans la résolution appropriée de la double imposition internationale est entravée.

3.4 Séparation des fonctions de la procédure amiable et de la vérification (Guide des Nations Unies de la procédure amiable, paragraphe 62)

Bien qu'il existe plusieurs façons d'organiser la fonction de procédure amiable qui correspondent à la structure d'ensemble de l'administration fiscale, il est préférable de séparer les fonctions de procédure amiable et celles de vérification et d'établissement de l'impôt. Il importe que la fonction de procédure amiable soit indépendante et objective, tout en étant axée sur l'application de la convention et l'allègement de la double imposition internationale. Cela nécessite un « état d'esprit » quelque peu différent de celui d'un vérificateur, dont le principal objectif et la relation au contribuable ont tendance à être un peu différents. Les critères d'évaluation d'une fonction de procédure amiable réussie devraient être en termes du temps pour résoudre les cas et d'obtention de résultats objectifs et raisonnées et non pas, par exemple, de montant des recettes collectées.

3.5 Utilisation libérale de la procédure amiable en vertu de l'article 25 (3) (Manuel sur les procédures amiables effectives, Meilleure pratique 1)

Alors que, dans la pratique, la plupart des activités de procédure amiable implique des procédures amiables engagées par un contribuable qui demande un allègement de l'imposition non conforme à la convention, il importe également que les autorités compétentes mettent pleinement à profit leur autorité, en vertu de l'article 25 (3) du Modèle de convention des Nations Unis, pour émettre des orientations et des interprétations d'application générale. Cela peut aider à éviter tout différend inutile futur portant sur de telles questions dans le contexte d'un cas concret et permet aux contribuables de mieux gérer leurs affaires.

4. Arbitrage au titre de l'article 25 (5)

4.1 Introduction

L'article 25 (2) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoit que, lorsqu'elles reçoivent une demande de procédure amiable d'un contribuable, les autorités compétentes « s'efforcent » de résoudre le cas par voie amiable. Bien que les autorités compétentes s'efforcent de résoudre le cas sur une base rationnelle et bien que la majorité des cas dans la pratique soit résolue, il y en aura inévitablement certains pour lesquels, après des efforts déployés de bonne foi, aucun accord ne sera atteint. Par conséquent, à moins qu'il y ait une résolution cohérente du cas devant les tribunaux nationaux des pays concernés, il subsistera une double imposition et l'un des principaux objets de la convention ne sera pas atteint. En réponse à ce problème, en 2010, le Modèle de convention de l'OCDE a introduit le paragraphe 5 de l'article 25 qui stipule que lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre un cas de procédure amiable dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'une d'entre elles, les questions non résolues soulevées par ce cas seront soumises à une commission d'arbitrage indépendante. La commission résoudra les questions en jeu et, au titre de la procédure de l'OCDE, cela permettra aux les autorités compétentes de conclure un accord amiable qui assurera que l'imposition soit conforme à la

convention. Les détails de la procédure de l'OCDE et sa relation avec le Modèle de convention des Nations Unies sont discutés ci-dessous, mais il importe de noter d'emblée que la procédure d'arbitrage décrite dans le Modèle de convention de l'OCDE n'est en aucune façon une alternative à la procédure amiable ; elle apporte plutôt un mécanisme qui la complète et lui permet d'accomplir ses fonction plus efficacement.

4.2 Arbitrage et Modèle de convention des Nations Unies

Les avantages et les inconvénients de l'arbitrage ont été longuement discutés par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et le Modèle de convention des Nations Unies contient deux versions de l'article 25, la variante A, qui ne contient pas de clause d'arbitrage, et la variante B, qui contient une clause d'arbitrage qui s'inspire, mais diffère, du Modèle de convention de l'OCDE. Puisque cette question revêt une grande importance pour les pays en développement qui réfléchissent à inclure ou non une forme d'arbitrage dans leurs conventions, il est utile d'examiner en détail les réflexions exprimées par le Comité[20].

> « La décision de convenir, dans une convention bilatérale, d'une procédure amiable sans arbitrage obligatoire, comme dans la variante A, ou avec arbitrage obligatoire, comme dans la variante B, dépend de considérations d'ordre général et administratif propres à chaque État contractant et de l'expérience qu'il a des procédures amiables. Il leur faut analyser à l'avance les avantages et les désavantages de l'arbitrage obligatoire ou volontaire (voir le paragraphe ci-dessous) et voir si l'arbitrage leur convient. Les pays qui n'ont pas grande expérience des procédures amiables pourraient avoir du mal à mesurer les conséquences qu'aurait l'adjonction d'une procédure d'arbitrage à une procédure amiable. Ces pays pourraient tout simplement décider de refuser un arbitrage à ce stade. Mais ils pourraient aussi, tout en rejetant l'arbitrage, en différer l'entrée en vigueur jusqu'à ce que

---

[20] Paragraphes 3-5 des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies.

chaque pays ait fait savoir à l'autre que la clause devrait pouvoir entrer en application. Ces pays pourraient aussi décider, malgré leur manque d'expérience, d'inscrire une procédure d'arbitrage dans une procédure amiable afin de donner au contribuable la certitude qu'un cas qui serait présenté conformément au paragraphe 1 de l'article 25 sera soumis à la procédure amiable, sauf si un contribuable rejette cette procédure ».

Les membres du Comité favorables à la variante A ont fait état principalement des considérations et arguments ci-après :

- seul un petit nombre de cas sont soumis à la procédure amiable au titre des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 et très peu d'entre eux demeurent sans solution ;
- les recours en droit interne peuvent résoudre les quelques cas que les autorités compétentes n'arrivent pas à résoudre par la procédure amiable ;
- vu le manque de compétences d'un grand nombre de pays en développement en matière de procédure amiable, l'arbitrage serait injuste pour ces pays lorsque le différend les oppose à des pays plus expérimentés ;
- les intérêts des pays, d'une importance si fondamentale pour leurs politiques publiques, peuvent difficilement être protégés par des arbitres privés en droit fiscal ; on ne peut pas s'en remettre à des arbitres pour compenser le manque d'experts dans un grand nombre de pays en développement ;
- la neutralité et l'indépendance d'arbitres possibles paraissent difficiles à garantir ;
- il est très difficile de trouver des arbitres expérimentés ;
- un arbitrage obligatoire coûte cher et ne convient donc pas à des pays en développement et à des pays en transition ;

– il n'est pas de l'intérêt d'un État de limiter sa souveraineté en matière fiscale par un arbitrage obligatoire.

Les membres du Comité favorables à la variante B ont fait état principalement des considérations et arguments ci-après :

– s'il y a peu de cas qui demeurent sans solution, chacun n'en représente pas moins une situation où il n'y a pas eu résolution concernant un cas où une autorité compétente considère qu'il y a imposition contraire à la convention et où il peut y avoir une appréciable double imposition ;
– l'arbitrage rassure davantage les contribuables quant à l'issue de leur cas par voie de procédure amiable et il favorise l'investissement transfrontalier ;
– les recours internes peuvent ne pas résoudre de manière satisfaisante et rapidement des différends concernant l'application de conventions bilatérales (risques de décisions judiciaires contradictoires entre les deux pays et d'interprétations unilatérales de la convention fondées sur le droit interne) ;
– l'obligation de soumettre à arbitrage au bout d'un temps déterminé des cas demeurés sans solution peut permettre plus facilement aux autorités compétentes de parvenir à un accord dans ce laps de temps ;
– si l'on considère l'expérience de la convention de procédure d'arbitrage de l'Union européenne, le recours effectif à la procédure d'arbitrage obligatoire devrait être plutôt inhabituel et les coûts qui s'y rapportent peu élevés ; en outre, comme l'arbitrage donne davantage de certitude au contribuable, cela réduit le nombre d'appels « de protection » qui coûtent cher et de recours au droit interne à l'issue incertaine ;
– il faut que les arbitres arrivent à une décision bien fondée et impartiale ; ils peuvent donc tenir compte des niveaux de compétence des pays et remédier à l'éventuel manque d'expérience de certains ;

- il existe des arbitres compétents et impartiaux venus de divers horizons (fonctionnaires, juges, universitaires et autre personnel spécialisé) et de diverses régions (y compris de pays en développement) ;
- il est de l'intérêt d'un État de limiter sa souveraineté en matière fiscale par un arbitrage obligatoire ».

Ainsi, chaque pays doit tenir compte des facteurs décrits ci-dessus dans l'élaboration de sa propre approche à l'arbitrage. Dans certains cas, des dispositions de droit national, générales ou constitutionnelles peuvent soulever des questions quant à la capacité de l'État à conclure des conventions qui comprennent une clause d'arbitrage, et ces facteurs doivent être pris en compte.

Depuis l'introduction de la disposition de l'OCDE en 2010, un nombre croissant de pays, y compris en développement, ont inclus une certaine forme de clause d'arbitrage dans leurs conventions et cette expérience accrue devrait également être prise en considération. Certaines conventions qui n'ont pas de clause d'arbitrage exigent que si le partenaire de convention conclut une convention avec un autre partenaire qui comporte une clause d'arbitrage, cette question doit être rouverte dans la convention existante sans qu'aucune formalité supplémentaire ne soit requise.

4.3 Différences entre les versions de l'article 25 (5) de l'OCDE et des Nations Unies

Avant d'examiner en détail les dispositions de l'article 25 (5) (variante B) dans le Modèle de convention des Nations Unies, il convient de souligner certaines différences importantes entre les approches de l'OCDE et des Nations Unies. Si elles visent toutes deux à obtenir une résolution finale par la procédure amiable, elles n'en sont moins différentes. En général, l'approche des Nations Unies laisse plus de pouvoir aux autorités compétentes, mais cela au détriment de l'assurance qu'une procédure amiable débouchera finalement sur un accord.

4.3.1 Période pendant laquelle les autorités compétentes doivent résoudre un cas de procédure amiable

Dans le Modèle de convention de l'OCDE, si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans un délai de deux ans à compter de la présentation initiale du cas par le contribuable, les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage. Le Modèle de convention des Nations Unies prévoit une période de trois ans.

4.3.2 Qui soumet le cas à arbitrage ?

Selon l'approche de l'OCDE, c'est le contribuable qui a le droit d'exiger que les questions non résolues soulevées par le cas soient soumises à arbitrage. Dans la version des Nations Unies, le cas est soumis à arbitrage si une autorité compétente souhaite que le cas soit arbitré. Ainsi, si les deux autorités compétentes ne souhaitent pas que le cas aille à l'arbitrage, elles peuvent empêcher une résolution finale du cas qui restera donc non résolu et entraînera une double imposition. À cet égard, la procédure des Nations Unies n'est pas vraiment obligatoire, du point de vue du contribuable.

4.3.3 Caractère définitif de la décision

En vertu du cadre du Modèle de convention de l'OCDE, une fois la décision d'arbitrage prise et communiquée aux autorités compétentes, elles sont tenues de respecter la décision et d'amener la procédure amiable à sa conclusion. En vertu de la disposition des Nations Unies, inspirée d'une disposition similaire de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne, les autorités compétentes peuvent déroger à la décision des arbitres si elles parviennent à un accord dans les six mois suivant l'accord d'arbitrage. Elles sont donc encore tenues de parvenir à un accord, mais celui-ci peut différer dans son résultat de l'accord qui aurait été basé sur la décision d'arbitrage.

4.3.4. Forme de la décision

Les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE ont publié un Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage (Modèle d'accord), qui

énonce plusieurs des aspects techniques et de procédure de la procédure d'arbitrage. Selon l'approche de l'OCDE, la règle par « défaut » ou généralement applicable est que les arbitres doivent produire une opinion pour motiver leur décision. Il existe une forme de décision alternative « simplifiée » qui se fonde sur l'approche dite de la « dernière meilleure offre » ou « baseball », en vertu de laquelle chaque autorité compétente soumet son résultat souhaité et l'arbitre choisit simplement l'une ou l'autre des deux des options sans opinion motivée justifiant le résultat. Dans le Modèle d'accord des Nations Unies, l'approche de la « dernière meilleure offre » est la règle de base, même si l'autorité compétente peut décider d'utiliser le format « indépendant ».

4.4 Caractéristiques de base de la disposition d'arbitrage des Nations Unies

4.4.1 Règlement complémentaire des différends

Comme on l'a mentionné plus haut, la fonction essentielle de l'article 25 (2) est de veiller à ce que la procédure amiable aboutisse à un résultat satisfaisant et élimine l'imposition non conforme aux opinions des deux autorités compétentes quant à l'interprétation et l'application correctes de la convention. Il ne s'agit pas d'une procédure alternative de règlement des différends « autonome ». Le résultat final de la procédure au titre de l'article 25 (5) du Modèle de convention des Nations Unies est un accord auquel s'appliquent les principes normalement applicables de la procédure amiable. Il n'est pas différent d'un accord auquel on serait parvenu sans arbitrage. En un sens, toute la procédure amiable elle-même est déjà une alternative à la résolution non coordonnée du différend devant les tribunaux nationaux. Les exigences de procédure qui sont énoncées dans l'article et l'annexe jointe doivent être comprises dans cette optique.

4.4.2 Délais pour demander la soumission à arbitrage

L'article 25 (5) du Modèle de convention des Nations Unies stipule qu'aucune demande de soumission des questions non résolues à arbitrage ne peut être faite avant un délai de trois ans à compter de la présentation du cas par le contribuable qui demande un allègement par la

procédure amiable. La demande peut être faite à tout moment après l'expiration du délai de trois ans, c'est-à-dire que l'autorité compétente qui peut vouloir engager la procédure d'arbitrage peut attendre au-delà du délai de trois ans pour voir si une procédure amiable peut aboutir par les moyens habituels. Il convient de rappeler (voir la section 2.2 ci-dessus) que le contribuable peut demander une procédure amiable dès qu'il estime que la mesure de l'un des États « entraînera » une imposition non conforme à la convention. Lorsqu'une demande a été faite dans ces circonstances, il n'est pas autorisé, à ce stade, de demander l'arbitrage. Le délai de trois ans, qui doit s'écouler avant que l'arbitrage ne puisse être demandé, ne commence qu'après la présentation par le contribuable d'un cas selon lequel les mesures de l'un des États ont en fait donné lieu à une imposition non conforme.

4.4.3 Relation entre l'arbitrage et les procédures juridiques nationales

L'article 25 (5) des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE exclut expressément de l'arbitrage toute question sur laquelle une décision a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des deux États. Cette restriction est nécessaire car, dans la plupart des pays, les autorités compétentes ne sont pas en mesure d'annuler une décision de justice. Dans pareille situation, les autorités compétentes ne seraient pas en mesure de mettre en œuvre un accord amiable basé sur une décision d'arbitrage qui s'est écartée de la décision de justice. Dans les pays où les autorités compétentes peuvent s'écarter d'une décision de justice dans le cadre d'une procédure amiable, cette restriction peut ne pas être incluse dans le texte de l'article 25.

En ce qui concerne les procédures juridiques internes en cours concernant les questions en litige, de nombreux États permettent la suspension des procédures si une procédure amiable est demandée et exigent ensuite du contribuable de mettre fin aux procédures internes comme condition pour l'acceptation de la résolution du cas issue de la procédure amiable (voir la section 2.6.1). La même approche devrait être prise à l'égard d'un accord conclu au moyen d'un arbitrage concernant les questions non résolues. Après l'arbitrage, le contribuable serait tenu de renoncer à toute prétention existante en vertu de procédures judiciaires internes et l'accord accepté aurait force obligatoire pour les

deux autorités compétentes et le contribuable. Évidemment, la question ne se posera pas pour les pays qui exigent la renonciation aux recours juridiques internes comme condition pour l'acceptation d'une demande de procédure amiable.

4.5 Aspects de procédure d'arbitrage en vertu de l'article 25 (variante B)

Généralités

L'article 25 (5) (variante B) du Modèle de convention des Nations Unies ne contient pas d'autres règles de procédure que l'exigence que les questions non résolues soient soumises à arbitrage après la période de trois ans suivant la présentation du cas. Par contre, il prévoit que les autorités compétentes décident d'un commun accord du « mode d'application » de cette disposition. Un Modèle d'accord énonçant un certain nombre de règles de procédure est joint en annexe aux commentaires sur l'article 25 (5) (variante B). En général, il est similaire au Modèle d'accord utilisé dans le Modèle de convention de l'OCDE, mais, comme on l'a mentionné dans la section 4.3.4 plus haut, le Modèle d'accord des Nations Unies utilise l'approche de la « dernière meilleure offre » comme format de base pour la procédure, bien que les autorités compétentes puissent convenir d'utiliser une approche par « opinion indépendante ». En outre, il prévoit un montant *de minimis* au-dessous duquel l'arbitrage ne serait pas accessible et exige aussi des arbitres nommés d'attester leur indépendance et leur impartialité.

4.5.1. La demande d'arbitrage

Lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à résoudre un cas dans les trois ans suivant sa présentation par le contribuable, l'une d'entre elles a le droit de demander la soumission des questions non résolues à arbitrage. Cette soumission des questions non résolues à arbitrage est obligatoire et n'est pas tributaire de l'accord préalable de l'autre autorité compétente. Comme on l'a noté précédemment, la fonction de l'arbitrage à l'article 25 n'est pas de statuer sur le cas lui-même, mais seulement sur les questions non résolues soulevées par ce cas qui font obstacle à un accord amiable entre les autorités compétentes. La

mise sur pied de l'arbitrage permet à la procédure amiable d'aboutir à une résolution satisfaisante du cas, qui est bloquée faute d'accord sur certaines questions.

4.5.2 Mandat

Le mandat établit le champ d'application de la procédure d'arbitrage et définit les questions à trancher dans le processus d'arbitrage. Les autorités compétentes sont tenues d'établir le mandat dans les trois mois suivant la demande d'arbitrage[21]. Le mandat peut également ajouter des règles procédurales pour régir la procédure d'arbitrage. Le mandat doit être communiqué à la personne ayant présenté le cas, qui aurait sans doute été consultée sur sa formulation.

4.5.3 Nomination des arbitres

Une fois le mandat établi et communiqué à la personne ayant présenté le cas, les autorités compétentes ont trois mois pour nommer chacune un arbitre[22]. Le Modèle d'accord ne fixe pas de qualifications particulières pour les arbitres, en supposant que toutes les parties voudront nommer des personnes qualifiées. Des fonctionnaires peuvent être nommés tant qu'ils n'ont pas été directement impliqués dans les précédentes étapes du cas. Si une des autorités compétentes n'a pas procédé à la nomination dans les délais, le Modèle d'accord autorise le président du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale à procéder à la nomination[23]. Après leur nomination, les deux arbitres

---

[21] Paragraphe 1 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 2 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 (5) (variante B) du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 1 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

[22] Paragraphe 1 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 2 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 (5) (variante B) du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 1 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

[23] Paragraphe 1 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et paragraphe 2 de l'annexe des commentaires sur

désignés ont deux mois pour nommer un troisième arbitre, qui agira en qualité de président. Là encore, si les arbitres ne parviennent pas à nommer un président, le président du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale peut occuper cette fonction. Les arbitres peuvent adopter les règles de procédure et de preuve qui leur semblent nécessaires outre celles établies dans le mandat. Les renseignements fournis aux arbitres seront soumis aux mêmes exigences de confidentialité que celles qui sont normalement applicables aux autorités compétentes. L'accord bilatéral fixera la rémunération des arbitres et les arbitres qui seront nommés seront tenus d'attester qu'il n'existe pas de circonstances pouvant donner lieu à des doutes concernant leur indépendance ou leur impartialité[24].

4.5.4 Participation du contribuable

L'arbitrage prévu à l'article 25 (5) est structuré comme un prolongement de la procédure amiable. Comme il s'agit essentiellement d'une procédure de gouvernement à gouvernement en vue d'une application cohérente de la convention, le droit du contribuable de participer à la procédure est limité en conséquence. Ainsi, le Modèle d'accord stipule-t-il que le contribuable doit avoir les mêmes droits de présenter son cas par écrit aux arbitres que dans une procédure amiable. Le Modèle d'accord prévoit toutefois que si les arbitres en conviennent, le contribuable peut faire un exposé oral. Ce degré limité de participation concorde avec le fait que le contribuable, à la fin de la procédure, a le droit de rejeter l'accord final qui est basé sur la décision d'arbitrage. La procédure menant à une décision appartient essentiellement aux autorités compétentes.

4.5.5 Décision d'arbitrage

Comme on l'a indiqué plus haut, la version du Modèle d'accord des Nations Unies adopte l'approche dite de la « dernière meilleure offre »

---

l'article 25 (5) (variante B) du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 1 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE.

[24] Paragraphe 1 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 (5) (variante B) du Modèle de convention des Nations Unies.

comme sa position de base pour la procédure d'arbitrage. Dans le cadre de cette approche, chaque autorité compétente fait une proposition pour la résolution de la question en litige à la commission d'arbitrage, qui choisit l'une ou l'autre de ces propositions. Les arbitres ne disposent que d'un délai limité pour prendre la décision et ne donnent pas une explication écrite complète de la décision mais « exposent brièvement les raisons » de leur choix[25]. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a choisi cette approche car elle est plus rapide et moins coûteuse. Toutefois, le mandat peut autoriser les autorités compétentes à choisir une « opinion indépendante » si elles le souhaitent. Cette approche a l'avantage de donner une explication plus complète de la décision et offre la possibilité que la décision soit mise à profit pour régler de futurs cas impliquant la même question. Si une approche par opinion indépendante est adoptée, il serait également possible, avec l'assentiment des deux autorités compétentes et du contribuable, de publier une version expurgée de la décision. Cela aiderait aussi à résoudre de futurs cas.

4.5.6 Mise en œuvre de la décision

Une fois les questions entravant un accord résolues par la procédure d'arbitrage, le cas est renvoyé aux autorités compétentes. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, une fois la décision communiquée aux autorités compétentes, celles-ci disposent encore d'un délai de six mois pendant lequel elles peuvent convenir d'une solution différente de la décision d'arbitrage, tant que cette solution tend à la même compréhension de l'application et de l'interprétation de la convention.

4.5.7 Coûts

Le Modèle d'accord stipule que, en général, chaque autorité compétente supportera les coûts afférents à sa propre participation à la procédure d'arbitrage. Aussi, chaque autorité compétente supporte-t-elle la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé. La rémunération du troisième arbitre ainsi que les autres frais généraux sont partagés à parts égales.

[25] Voir le paragraphe 6 du modèle d'accord visé au paragraphe 2 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 (5) (variante B) du Modèle de convention des Nations Unies.

Le Modèle d'accord reconnaît aussi qu'il est possible de convenir de méthodes différentes du partage des frais de l'arbitrage, notamment dans les cas où il existe un écart important du niveau de développement entre les deux États[26].

4.5.8 Arbitrage « volontaire »

Dans certains cas, les pays peuvent ne pas être prêts à s'engager dans le type d'arbitrage obligatoire décrit plus haut qui autorise une autorité compétente à obliger la résolution d'un cas par voie d'arbitrage. Dans pareilles situations, un pays peut souhaiter néanmoins d'inclure une disposition pour un arbitrage dit « volontaire » en vertu de laquelle, si un cas n'a pas été résolu après une certaine période, les deux autorités compétentes et le contribuable peuvent convenir de soumettre le cas à arbitrage. Cette procédure donne plus de contrôle aux autorités compétentes sur les types de questions qui seront soumises à arbitrage. Toutefois, cette procédure ne garantit pas que le cas soit finalement résolu, ce qui est la fonction essentielle de la clause d'arbitrage. De plus, l'expérience avec ce type de clause d'arbitrage dans le passé a montré qu'elle n'a pas été efficace.

[26] Paragraphe 32 de l'annexe des commentaires sur l'article 25 (5) (variante B) du Modèle de convention des Nations Unies.

Annexe : exemples et analyses de cas de procédure amiable

Exemple 1 : Cas de procédure amiable impliquant l'article 5/l'article 7

Scénario A

La société R, résidente de l'État R, exerce des activités d'entreprise dans l'État R et l'État S. Dans l'année considérée, elle a réalisé un bénéfice total de 100 et a attribué la totalité des bénéfices à l'État R et rien à l'État S. L'État S a ensuite établit un impôt sur 25 des bénéfices de la société R, affirmant que les bénéfices étaient imputables aux activités d'entreprise de la société R dans l'État S. Il résulte de l'établissement de cet impôt que la société R est potentiellement soumise à une double imposition « juridique » sur les 25 de bénéfices par l'État R et l'État S. Dans les trois ans de la l'établissement de l'impôt de l'État S, la société R dépose une demande d'allègement par voie de procédure amiable auprès de l'État R, son État de résidence, affirmant que son imposition « n'est pas conforme à la convention », comme le prévoit l'article 25, dans la mesure où ses activités dans l'État S étaient « préparatoires ou auxiliaire » et ne constituaient donc pas un établissement stable au sens de l'article 5 (4) (e). L'autorité compétente de l'État R accepte la demande en vertu de l'article 25 (1) car la jugeant justifiée ; elle a été déposée dans les trois ans suivant la notification de l'impôt, la société R a fourni tous les renseignements pertinents quant à ses activités dans l'État S et rien ne justifie le rejet du cas.

À l'examen des faits du cas, l'État R estime qu'il ne peut pas résoudre le cas unilatéralement et contacte l'autorité compétente de l'État S. Il présente sa position à l'État S, exposant sa vision des faits et de la loi et la raison qui l'a amené à ses conclusions. Après des négociations et des échanges d'exposés de position, l'État S et l'État R conviennent que la société R ne dispose pas d'un établissement stable dans l'État S et s'accordent pour énoncer cette conclusion, dans le cadre de la procédure amiable.

Scénario B

Les faits sont les mêmes que dans le scénario A ci-dessus, mais après des négociations, les autorités compétentes constatent que la société

R dispose bien d'un établissement stable dans l'État S, mais ne s'entendent pas sur le montant des revenus à imputer à l'établissement stable de l'État S. Elles demandent des renseignements supplémentaires au contribuable quant aux fonctions exercées dans l'État S, les actifs qui y sont impliqués et les risques assumés. Après d'autres négociations, elles s'accordent dans le cadre de la procédure amiable pour conclure que l'État S est en droit d'imposer 15 des bénéfices. Le contribuable peut soit accepter l'accord amiable et l'attribution des bénéfices convenue par les autorités compétentes, soit, s'il s'est assuré le droit aux recours judiciaires dans l'État S, de tenter d'obtenir une décision judiciaire dans l'État S déterminant qu'il n'y avait pas d'établissement stable ou que moins de bénéfices devraient être attribués à l'État S. En supposant que la société R choisisse d'accepter l'accord amiable, elle doit renoncer à tout droit à de nouveaux recours judiciaires dans l'État R et l'État S. La société R aurait alors droit à un remboursement d'impôt de l'État R sur les 15 de bénéfices qui y sont déjà imposés et aurait une charge fiscale sur les 15 de bénéfices non déclarés dans l'État S. En fonction des règles internes de l'État R et l'État S, la société S serait redevable d'intérêts sur la charge fiscale dans l'État S et aurait droit à des intérêts sur le remboursement de l'État R. La procédure amiable aurait pu aussi traiter la question des intérêts.

Scénario C

Les faits sont les mêmes que dans le scénario B ci-dessus, sauf que trois ans se sont écoulés depuis que la société R a présenté son cas et les autorités compétentes de l'État R et l'État S n'ont toujours pas été en mesure de résoudre le cas. Si la convention entre le pays R et le pays S a adopté la variante B de l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, l'une des autorités compétentes pourrait demander que les questions non résolues concernant le cas soient soumises à arbitrage, en supposant qu'il n'y a pas de décision préalable des tribunaux ou des autorités administratives de l'un ou l'autre État concernant le cas.

Exemple 2 : Cas de procédure amiable impliquant l'article 9

La société R dans l'État R produit des voitures au coût de 100 et les vend à la société S, une filiale en propriété exclusive organisée dans l'État S, au prix de 150, déclarant et payant des impôts sur des bénéfices de 50

dans le pays R. La société S achète les voitures au prix de 150 et les vend 175, déclarant des bénéfices et payant des impôts sur 25 à l'État S. Le pays S procède à la vérification de la société S et propose d'ajuster le prix que S a payé pour les voitures à 125 en vertu de l'article 9 de la convention pertinente, affirmant que le prix de transfert de 150 ne respectait pas le principe de pleine concurrence. La convention entre le pays S et le pays R suit le Modèle de convention des Nations Unies et contient l'article 9 (2). Il en résulte une double imposition économique, puisque 25 de bénéfices sont imposés dans l'État R et l'État S à la fois, mais entre les mains de différents contribuables.

La société R pourrait faire une réclamation en vertu de l'article 25 (1) du Modèle de convention des Nations Unies et demander à l'État R d'opérer un ajustement « correspondant » ou « corrélatif » en réduisant ses bénéfices de 25, correspondant à l'ajustement « primaire » opéré par l'État S à l'égard des bénéfices de la société S. Si le pays R acceptait la détermination du pays S concernant le prix de transfert, il pourrait appliquer une résolution unilatérale du cas.

Toutefois, l'État R n'est tenu d'opérer un ajustement corrélatif unilatéral que s'il constate que l'ajustement primaire du pays S était « justifié dans son principe et dans son montant ». En supposant que le pays R n'accepte pas la détermination du prix de transfert par le pays S, il entamerait alors le processus de négociations bilatérales décrit dans la section 2.5 ci-dessus.

En supposant que le pays S et le pays R conviennent après des négociations que le prix de transfert approprié était de 135 et que la société R et la société S acceptent ce résultat, un accord à cet effet peut être mis en œuvre en réduisant l'impôt de la société R et en augmentant l'impôt de la société S en conséquence. L'accord peut aussi traiter la question des intérêts dans les deux États. Cependant, après cet ajustement, la société R a encore reçu 15 d'excédent de liquidités de la société S. Il est possible de structurer un ajustement « secondaire », ce qui permettrait le retour des fonds excédentaires à la société S sur la base d'un impact fiscal neutre.

Chapitre IX

Échange de renseignements

Diane M. Ring*

1. Introduction

L'échange de renseignements fiscaux est devenu l'un des éléments les plus discutés et promus du système fiscal international. Ces dernières années, le G20 a encouragé les pays à accroitre l'échange de renseignements fiscaux et demandé aux organisations internationales de coordonner et de faciliter cet effort. En avril 2013, le G20 a salué les « progrès accomplis sur la voie de l'échange automatique de renseignements, qui devrait être la norme, et invité instamment tous les pays et territoires à évoluer dans cette direction en vue d'échanger automatiquement des renseignements avec leurs partenaires conventionnels, selon les besoins »[1]. De même, en juin 2013, le G8 a publié un communiqué préconisant que l'échange multilatéral automatique de renseignements devienne la « nouvelle norme mondiale unique » et soulignant que « [i]l est essentiel que l'ensemble des juridictions, y compris les pays en développement, bénéficient de cette nouvelle norme en matière d'échange de renseignements »[2]. Reconnaissant les contraintes rencontrées par les pays en développement, le communiqué a invité l'OCDE à « faire en sorte que tous les dispositifs et procédés en la matière soient aussi accessibles que possible pour permettre à tous les pays d'appliquer cette nouvelle norme »[3]. Compte tenu de

---

* Professeur de droit, Boston College Law School, États-Unis d'Amérique.

[1] Communiqué, Réunion des Ministres des finances et des gouverneurs des banques centrales, Washington, 18-19 avril 2013, disponible sur http://g20.org/documents.

[2] Communiqué des dirigeants du G8, 2013 Lough Erne, paragraphe 26 (18 juin 2013), disponible sur http://www.whitehouse.gov/the-press-office/2013/06/18/g-8-leaders-communique, ou sur https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207771/Lough_Erne_2013_G8_Leaders_Communique.pdf.

[3] Ibid.

son importance généralisée, l'échange de renseignements n'est plus un sujet d'intérêt que pour un nombre limité de pays et territoires. Tous les pays et leurs agents du fisc au niveau national doivent avoir une bonne compréhension du contexte plus large de la discussion et de la pratique en matière d'échange de renseignements, des connaissances pratiques des divers mécanismes d'échange de renseignements et une appréciation des enjeux et des préoccupations qui peuvent être d'un intérêt particulier pour les pays en développement. En outre, les pays en développement doivent examiner ce qui est nécessaire pour qu'ils puissent s'acquitter de leur obligation d'échanger des renseignements, comment l'échange de renseignements peut profiter à leurs propres juridictions et quelles caractéristiques d'un tel accord sont importantes pour eux.

Au sens le plus large, l'échange de renseignement s'entend de l'échange de renseignements fiscaux (des renseignements spécifiques sur un contribuable ou des renseignements plus généraux liés aux impôts) par un pays à un autre pour aider la juridiction requérante[4] dans l'application et l'administration de ses lois fiscales. L'échange de renseignements ne peut avoir lieu qu'en vertu d'un accord existant entre les deux juridictions (tel qu'une convention bilatérale concernant les doubles impositions, entre autres) qui comprend une disposition autorisant l'échange de renseignements. Au-delà de cette description de base de l'échange de renseignements, il existe de nombreux détails essentiels au fonctionnement et à la portée d'une disposition relative à l'échange de renseignements. Comme on l'a mentionné dans le présent chapitre, il existe des modèles d'accord et des dispositions pouvant servir de point de départ pour les pays qui cherchent à négocier un accord prévoyant l'échange de renseignements. Toutefois, les pays devraient être attentifs à l'éventail de variétés de ces dispositions. Les commentaires qui accompagnent les différents modèles permettent d'examiner et d'évaluer une grande partie de cette variation potentielle.

[4] Dans le présent chapitre, le pays qui demande à un autre pays des renseignements est dénommé « État requérant » et le pays à qui des renseignements sont demandés est dénommé « État requis ».

2. Aperçu de l'échange de renseignements

2.1 Principales caractéristiques

Un examen de l'échange de renseignements peut être réparti en trois principales caractéristiques : a) le cadre juridique en vertu duquel l'échange de renseignements aura lieu (les termes de l'accord et les droits et responsabilités des signataires) ; b) l'infrastructure nationale d'un pays nécessaire à l'échange de renseignements (juridique, réglementaire, administrative et technique) ; et c) le respect/la mise en œuvre de l'accord. Tous les pays doivent réfléchir soigneusement à ces trois éléments, de leur propre point de vue et de celui de l'autre État contractant, dans l'évaluation de l'effet net de leur participation à l'échange de renseignements. La norme internationale actuelle pour l'échange de renseignements est l'échange de renseignements (conformément à un accord) sur demande, lorsque les renseignements seront vraisemblablement pertinents à l'administration ou à la détermination des impôts de l'État requérant. Les renseignements doivent être échangés indépendamment des règles sur le secret bancaire et indépendamment du fait que l'État requis (l'État à qui des renseignements sont demandés) a ou non un intérêt national dans les renseignements recherchés. Bien que la norme actuelle renvoie à l'échange de renseignements « sur demande », il est essentiel d'observer que la tendance forte pour l'avenir est l'échange automatique de renseignements, comme l'ont préconisé le G8 et le G20 (voir la section 1) et comme en témoigne le rapport de l'OCDE sur l'échange de renseignements présenté au sommet du G8 en juin 2013[5].

2.1.1 Cadre juridique

Comme on l'a indiqué dans la section 1, l'échange de renseignements doit avoir lieu dans le contexte d'un accord entre les deux États. En

[5] OCDE, "A Step Change in Tax Transparency" (Un tournant pour la transparence fiscale), juin 2013, paragraphe 5 (un rapport préparé à la demande du G8 pour « analyser la façon dont les juridictions peuvent s'appuyer sur le récent accroissement du nombre d'accords bilatéraux d'échange automatique pour mettre en œuvre efficacement l'échange automatique de renseignements visant les comptes financiers … dans un contexte multilatéral »).

l'absence d'un tel accord entre deux pays, l'échange de renseignements ne saurait se concrétiser. Comme on l'a mentionné dans la section 2.3, il existe plusieurs types d'accords qui peuvent servir de base à un échange de renseignements. Ces accords peuvent être bilatéraux ou multilatéraux. Ils ont beaucoup de similitudes dans leur structure de base et leur objet en ce qui concerne l'échange de renseignements, mais il y a des différences importantes qui sont discutées dans la section 2.3 et dans les sections 5.1-5.4. Toutefois, tous les accords exposent en détail les droits et responsabilités des signataires (par exemple, quand et comment le renseignement peut être obtenu, quand et comment le renseignement doit être fourni). Plus précisément, ces accords définissent : a) quels types d'impôts sont visés par l'accord (c'est-à-dire pour quels impôts les renseignements peuvent être échangés afin d'aider à l'administration et à l'application des lois fiscales) ; b) pour quels contribuables les renseignements peuvent être demandés/reçus ; c) comment une décision d'échanger des renseignements est prise (c'est-à-dire sur la base d'une demande par un pays, à travers un processus d'échange automatique ou spontanément par le pays ayant les renseignements) ; d) quels renseignements un État requérant doit fournir pour être en mesure d'obtenir un échange en vertu de l'accord ; e) sous quelle forme les renseignements seront transmis ; f) quelles obligations incombent à l'État requis quant à la recherche de renseignements qui ne sont pas facilement accessibles ; g) les circonstances dans lesquelles un pays peut refuser d'échanger des renseignements lorsqu'une demande est faite conformément à un accord applicable ; h) quelles sont les limites d'utilisation des renseignements par l'État requérant ; i) quelles sont les obligations de l'État requérant à l'égard des renseignements reçus (c'est-à-dire les obligations de protéger la vie privée) ; et j) qui supporte les coûts d'obtention et de transmission des renseignements.

Les décisions prises concernant chacun de ces éléments façonnent directement le fonctionnement et le résultat de tout accord prévoyant l'échange de renseignements. Un accord peut soit promouvoir un échange de renseignements soutenu et actif, soit rendre l'échange de renseignements difficile à réaliser. Un accord peut avoir une portée globale, soutenant largement l'application des règles fiscales, ou une portée beaucoup plus étroite, ciblant seulement une catégorie limitée de questions fiscales.

2.1.2 Infrastructure nationale

Tout aussi important que l'accord en vertu duquel l'échange de renseignements aura lieu est l'infrastructure nationale de chaque pays. Cette infrastructure, qui inclut au sens large du terme le cadre juridique national, la structure réglementaire non fiscale nationale, les parties administratives du système fiscal et la capacité technique de l'autorité fiscale et des contribuables, aura une incidence sur la capacité et la volonté d'un pays à respecter tout engagement en matière d'échange de renseignements. Une partie des travaux du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales[6] a été d'examiner l'infrastructure nationale des juridictions et d'évaluer la mesure dans laquelle elles sont compatibles avec un échange de renseignements efficace et, si tel n'est pas le cas, quels changements seraient recommandés. Trois exemples peuvent illustrer ce point.

En premier lieu, si un pays a des règles nationales exigeant le secret bancaire, il ne peut pas s'acquitter de ses obligations en vertu de l'accord moderne typique qui exige l'échange de renseignements indépendamment des réglementations nationales, du droit interne, des pratiques ou des exigences reposant sur le secret bancaire. Le pays devra mettre en œuvre des modifications à ses règles nationales sur le secret bancaire afin de pouvoir participer réellement en vertu d'un accord prévoyant un véritable échange de renseignements. En second lieu, si un pays ne dispose pas de règles et procédures nationales pour protéger les renseignements des contribuables, l'élaboration de telles règles et procédures sera essentielle pour répondre aux obligations du pays en vertu de tout accord quant à la protection des renseignements fiscaux reçus d'un autre État. En troisième lieu, selon le niveau d'expérience, de développement technologique, de dotation en personnel et d'expertise d'un État dans ses bureaux responsables de l'administration des impôts, il peut y avoir quelques difficultés dans l'obtention, l'organisation, le partage et l'utilisation des renseignements des contribuables. Diverses ressources (y compris celles qu'offrent les organisations internationales) sont destinées à aider les pays à renforcer les capacités de leurs administrations fiscales pour qu'elles puissent gérer leur système fiscal plus efficacement, y compris leur capacité à échanger des renseignements et à recevoir des renseignements de manière productive.

[6] De plus amples informations sur le Forum mondial et son travail sont disponibles sur http://www.oecd.org/tax/transparency/.

2.1.3 Respect/mise en œuvre d'un accord pour échanger des renseignements

Finalement, la conclusion d'accords pour échanger des renseignements fiscaux a peu d'impact si les dispositions relatives à l'échange ne sont pas utilisées ou si les demandes de renseignements sont systématiquement découragées, directement ou indirectement (par exemple, à travers des retards, des données de mauvaise qualité ou la contestation infondée des demandes). Les États devraient examiner s'ils sont, ainsi que leurs partenaires dans le cadre des accords, engagés dans le processus et les objectifs de l'échange de renseignements. Cet engagement se traduira dans la façon dont sont rédigées les dispositions de l'accord relatives à l'échange, dans la façon dont les États veillent à avoir la capacité interne de s'acquitter de leurs obligations en vertu de l'accord et, enfin, à travers l'expérience découlant de demandes réelles.

2.2 Questions majeures

Plusieurs questions-clés sous-tendent les trois composantes principales de l'échange de renseignements décrites plus haut (cadre juridique, infrastructure nationale et respect/mise en œuvre d'un accord d'échange de renseignement). Eu égard à l'influence et à l'importance de ces questions-clés, il est utile de les identifier séparément. Il s'agit de : a) la confidentialité des renseignements concernant les contribuables ; b) l'engagement et la participation significatifs ; c) la capacité réaliste d'honorer les responsabilités en vertu de l'accord ; d) la capacité réaliste de faire respecter les droits en vertu de l'accord et de bien utiliser les renseignements reçus ; et e) la responsabilité des coûts découlant de l'accord. Bien que la signification de certaines de ces questions soit claire, il est utile de noter brièvement leur pertinence spécifique à la pratique de l'échange de renseignements, dans la mesure où elles façonnent l'essentiel du débat, de la conception et de la politique.

2.2.1 Confidentialité

La confidentialité a toujours été une préoccupation majeure en ce qui concerne l'échange de renseignements. Les États ont refusé de conclure des accords avec les juridictions qui n'offrent pas une structure juridique et une pratique administrative adéquate en appuie à l'obligation

de traiter les renseignements comme étant confidentiels, de limiter les parties ayant accès aux renseignements et de limiter les fins auxquelles les renseignements sont utilisés.

2.2.2 Engagement significatif

La question de l'engagement « significatif » se traduit dans le libellé des commentaires sur l'article 26, Échange de renseignements, du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[7] (Modèle de convention des Nations Unies). Le paragraphe 9 des commentaires, par exemple, met en évidence l'engagement pris par les États en vertu de l'article 26 à participer à un échange « effectif » de renseignements. Le paragraphe note que les États ne peuvent pas se soustraire à leurs obligations prévues à l'article 26 « par le biais d'atermoiements ou d'obstacles de procédure déraisonnables ou insurmontables, ou en prenant délibérément des dispositions qui les empêchent d'obtenir des renseignements qui entrent normalement dans le cadre de l'échange ».

2.2.3 Capacité réaliste

Il peut y avoir absence d'échange effectif de renseignements du fait de barrières moins intentionnelles, y compris les limites administratives du régime fiscal national et de l'administration fiscale d'un pays. Les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies indiquent qu'un pays développé ne peut pas « refuser de communiquer des renseignements à un pays en développement au motif que ce dernier n'a pasune capacité administrative comparable à la sienne »[8].

[7] Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (New York : Nations Unies, 2011).

[8] Paragraphe 1.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

2.2.4 Capacité réaliste de tirer bénéfice

Les pays en développement en particulier peuvent être préoccupés par leur capacité à tirer bénéfice d'un accord qui inclut l'échange de renseignements. Il sera important pour ces pays d'avoir cela à l'esprit lors de la négociation des accords et lorsqu'ils s'emploient à améliorer la capacité administrative fiscale nationale.

2.2.5 Coût et équilibre

Se conformer aux demandes d'échange de renseignements n'est pas sans coût. Dans une convention concernant les doubles impositions, les États considèrent en général l'équilibre relatif entre les deux États contractants eu égard aux dispositions individuelles et à la convention dans son ensemble. S'agissant d'une disposition sur l'échange de renseignements, si les demandes de renseignements sont généralement équilibrées, la question du coût importe moins. Mais lorsqu'il y a un déséquilibre probable des demandes (par exemple, un État qui fait beaucoup plus de demandes de renseignements que l'autre) et lorsque l'un des États contractants a une capacité administrative plus limitée, la question du coût ou du fardeau devient pertinente. Cette situation est plus susceptible de se poser dans le contexte d'un accord entre un pays développé et un pays en développement. Les États peuvent répondre à ce risque en faisant des choix dans l'élaboration de leur disposition portant sur l'échange de renseignements et en mettant en place une infrastructure plus solide (qui pourrait améliorer la capacité à fournir des renseignements et la capacité à les utiliser).

2.3 Options pour l'échange de renseignements

Si un accord entre les deux États désireux d'échanger des informations est une condition nécessaire à l'échange de renseignements, il n'en reste pas moins que divers mécanismes juridiques sont disponibles. En premier lieu, les conventions bilatérales concernant les doubles impositions comprennent généralement une disposition relative à l'échange de renseignements (telle que l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies). Il importe d'examiner attentivement les modalités d'anciennes conventions bilatérales concernant les doubles impositions. Les dispositions rédigées il y a des

années peuvent ne pas contenir une partie des libellés-clés utilisés aujourd'hui qui vise à assurer un échange de renseignements plus efficace. Par exemple, les dispositions plus anciennes peuvent ne pas être aussi claires quant à savoir si une juridiction peut invoquer une règle nationale sur le secret bancaire pour refuser de se conformer à une demande de renseignements.

En deuxième lieu, les accords bilatéraux relatifs à l'échange de renseignements fiscaux peuvent également servir de cadre juridique à l'échange de renseignements. Il est très important d'énoncer clairement la portée limitée des accords d'échange de renseignements fiscaux. Contrairement aux conventions bilatérales concernant les doubles impositions, les accords d'échange de renseignements fiscaux ne traitent que de l'échange de renseignements. Ils ne concernent pas les autres éléments qu'on trouve généralement dans une convention concernant les doubles impositions. Les accords d'échange de renseignements fiscaux sont examinés plus en détail dans la section 5.2.

En troisième lieu, une variété d'accords multilatéraux peut également soutenir l'échange de renseignements. Ces accords multilatéraux comprennent la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (évoquée dans la section 5.3) et divers accords multilatéraux régionaux (évoqués dans la section 5.4).

3. Contexte contemporain de l'échange de renseignements

Tout État envisageant l'échange de renseignements (que ce soit par le biais des conventions bilatérales concernant les doubles impositions, les accords d'échange de renseignements fiscaux ou d'autres accords) devrait le faire en ayant une compréhension du contexte fiscal, politique et commercial actuel dans lequel ces dispositions sont présentement négociées et mises en œuvre. Afin de comprendre le contexte de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, qui est l'objet principal du présent chapitre, il est nécessaire d'examiner le contexte dans lequel cet article et les commentaires qui s'y rapportent ont été élaborés.

Les dispositions relatives à l'échange de renseignements ne sont pas nouvelles. Ces articles ont été inclus dans les modèles de

convention concernant les doubles impositions et les conventions bilatérales concernant les doubles impositions depuis des décennies[9]. Mais les événements de la fin des années 2000 ont donné lieu à un tout nouveau contexte en toile de fond des discussions sur l'échange de renseignements. Depuis lors, il y a eu une prolifération d'accords autonomes pour l'échange de renseignements (à savoir, les accords d'échange de renseignements fiscaux)[10]. L'attention a été portée sur l'existence d'accords relatifs à l'échange de renseignements (autonomes ou dans le cadre des conventions), mais surtout sur la réalité de l'échange de renseignements. Cette dernière analyse a porté sur les détails (juridiques, pratiques, technologiques et liés aux politiques) qui importent pour passer d'un « accord » visant à échanger des renseignements à l'échange réel de renseignements pertinents et utiles en temps opportun. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (à travers son processus d'examen par les pairs) examine l'engagement significatif d'un pays à l'égard de l'échange de renseignements et des questions opérationnelles qui l'entourent (à savoir, le format de la demande, la collecte et la transmission des données et l'identification des contribuables). Les récentes activités concernant l'échange de renseignements (y compris le travail du Forum mondial et l'émergence des accords d'échange de renseignements fiscaux) ne sauraient être pleinement compris sans une appréciation des principales évolutions de la politique fiscale au cours de la dernière décennie et de grandes crises de réputation qui ont amené à un recadrage de la conversation quant à l'échange de renseignements.

[9] L'échange de renseignements trouve son origine dans un projet de convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière fiscale élaboré par la Société des Nations en 1927. Comme on l'a mentionné dans la section 2.3, les conventions plus anciennes comportent donc des dispositions relatives à l'échange de renseignements, quoique leurs portée et modalités puissent différer considérablement des versions plus contemporaines.

[10] Les accords relatifs à l'échange de renseignements fiscaux sont examinés dans la section 5.2.

3.1 Travaux sur la concurrence fiscale et l'élaboration d'un modèle d'accord relatif à l'échange de renseignements fiscaux

Durant les années 1990, la concurrence fiscale transfrontalière est devenue un sujet majeur du débat fiscal international. Un certain nombre de juridictions se sont inquiétées du fait que d'autres pays se livraient à une concurrence fiscale — en utilisant les règles et les attributs de leur système fiscal pour attirer les entreprises et les flux de capitaux sur leur territoire. L'une des grandes questions à l'époque était de savoir quand, et dans quelles circonstances, cet effort concurrentiel était « inapproprié ». En 1998, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié un rapport, intitulé « Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial ». En partie, le rapport a cherché à distinguer les mesures concurrentielles « dommageables » de celles qui seraient des formes de concurrence « acceptables » (telles que la décision par une juridiction de prélever un impôt à un taux faible sur une base globale des revenus). Parmi les quatre facteurs que le rapport de l'OCDE a souligné comme étant des preuves de d'une concurrence fiscale dommageable, il y avait l'absence d'échange de renseignements. Plus précisément, le rapport a affirmé :

> « La capacité ou la volonté d'un pays de fournir des renseignements à d'autres pays est un facteur essentiel à prendre en considération pour décider si le régime en vigueur dans ce pays risque d'avoir des effets dommageables. Un pays peut être empêché d'échanger des informations, aux fins d'application d'une convention fiscale ainsi que pour l'application de la législation nationale, en raison d'une législation relative au secret, qui ne permet pas aux autorités fiscales d'obtenir pour d'autres pays des renseignements sur les contribuables qui bénéficient d'un régime préférentiel. En outre, même s'il n'existe pas officiellement de lois sur le secret, les politiques ou pratiques administratives peuvent entraver l'échange de renseignements. À titre d'exemple, le pays peut décider, sur le plan administratif, que certaines transactions ou relations entre une entreprise et ses clients sont un secret commercial qui n'a pas besoin d'être divulgué

> en vertu de l'article 26, paragraphe 2 (c) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ou le pays qui a ce régime fiscal peut simplement ne pas vouloir coopérer avec les autres pays en leur communiquant des informations. Ces lois et politiques ou pratiques administratives ou l'absence de coopération peuvent laisser penser que le régime fiscal préférentiel induit une concurrence fiscale dommageable »[11].

Le rapport a ensuite évoqué l'impact des pratiques et des règles relatives au secret bancaire sur l'échange effectif de renseignements :

> « L'accès limité que les autorités fiscales de certains pays ont aux renseignements bancaires (*par exemple* en raison de règles strictes en matière de secret bancaire) est un facteur de plus en plus inadéquat pour détecter et éviter le recours abusif à des régimes préférentiels dommageables par les contribuables. Le Comité a demandé une enquête sur les pratiques nationales concernant l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales » [12].

Le rapport a conclu avec une série de recommandations (unilatérales, bilatérales et multilatérales) pour les pays qui cherchent à limiter les effets de la concurrence fiscale dommageable. Parmi ces recommandations[13], il y avait des propositions de règles et de pratiques renforcées en matière d'échange de renseignements[14]. Sans surprise, le rapport de l'OCDE a suscité une controverse. En partie en réponse à certains de ces défis, l'OCDE a accordé de plus en plus d'attention à l'échange de renseignements au cours des années suivantes. En 2002, l'OCDE a publié un Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale visant à fournir un cadre pour

---

[11] OCDE, Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial, paragraphe 64 (1998).

[12] Ibid., paragraphe 65.

[13] Les recommandations comprenaient des règles renforcées sur les sociétés étrangères contrôlées et des règles spéciales pour les organismes de placement. OCDE, Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial, paragraphes 96-100 et 103 (1998).

[14] Ibid., paragraphes 106-107, 112 et 114-117.

l'échange de renseignements avec les « paradis fiscaux » ou d'autres pays avec lesquels une convention bilatérale concernant les doubles impositions n'était pas en vigueur. Au cours des années suivantes, certains accords d'échange de renseignements fiscaux ont été signés, mais pas un grand nombre.

3.2 La « retenue à la source » comme alternative à l'échange de renseignements

Au moment où les questions de renseignements étaient au centre de l'attention de l'OCDE, des questions similaires étaient débattues à l'intérieur de l'Union européenne (UE). En 2001, les pays de l'UE ont commencé à travailler sur un projet visant à empêcher les contribuables résidents de l'UE de dissimuler (et de ne pas déclarer) leurs revenus tirés d'actifs détenus en dehors de leur pays de résidence. Certes, l'échange de renseignements était une solution possible au problème des contribuables qui ne déclaraient pas leurs revenus à leur juridiction de résidence. Toutefois, des oppositions à cet échange de renseignements (en partie fondées sur les lois sur le secret bancaire) ont été soulevées par plusieurs États. La solution convenue qui a été apportée par la Directive du Conseil de 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts[15] a permis à l'Autriche, à la Belgique et au Luxembourg de retenir l'impôt à la source pour le bénéfice de la juridiction de résidence au lieu de communiquer des renseignements à cette juridiction. Cette option devait être utilisée pour une « période de transition », en partant du constat que la retenue n'est pas un substitut adéquat de l'échange de renseignements, car elle ne permet pas à la juridiction de résidence de connaître le montant du capital dans le compte (qui peut ne jamais avoir été déclaré par le contribuable).

3.3 La crise du secret bancaire et l'émergence des accords relatifs à l'échange de renseignements fiscaux

Si les questions relatives à l'échange de renseignements suscitaient un certain mouvement au cours de la première moitié des années 2000, la

[15] Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

teneur de la conversation a changé de façon spectaculaire en 2008 avec l'éclatement de quelques scandales de fraude fiscale très médiatisés en Europe. Ces scandales ont modifié la perception qu'a le public du secret bancaire de celle centrée sur la confidentialité et la sécurité des informations financières à une autre fondée sur l'image d'une fraude (souvent criminelle) contre le fisc des pays de résidence, rendue possible par les efforts concertés et délibérés des banques.

Dans les années qui ont suivi ces scandales, un nombre croissant d'accords d'échange de renseignements fiscaux ont été signés. Moins de 30 avaient été signés avant les scandales ; en 2012, plus de 500 avaient été signés, bien que l'importance du nombre total nécessite un examen très attentif (certains pays, souvent identifiés comme des « paradis fiscaux », ont en effet signé des accords d'échange de renseignements fiscaux avec d'autres « paradis fiscaux » plutôt qu'avec de grandes juridictions exportatrices de capitaux). De même, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (continuation d'un ancien groupe de travail et forum de l'OCDE, qui compte désormais quelque 120 membres) a commencé à entreprendre un examen par les pairs des règles et pratiques nationales des pays en matière de transparence et d'échange de renseignements.

4. Échange de renseignements au titre de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies

4.1 Introduction

L'objet de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies est de proposer un cadre explicite (au titre d'une convention bilatérale concernant les doubles impositions) énonçant les circonstances dans lesquelles un partenaire de convention peut demander ou recevoir des renseignements de l'autre partenaire, qui seraient utiles ou pertinents à l'administration ou l'application des règles fiscales nationales du pays requérant ou des dispositions de la convention. Bien que l'article 26 ait été modifié récemment (2011) pour clarifier davantage certains points, les commentaires qui s'y rapportent apportent des détails supplémentaires, des exemples et un libellé alternatif.

4.1.1 Raisons pour échanger des renseignements

Avant d'examiner les détails du régime d'échange de renseignements de la convention concernant les doubles impositions, il importe d'établir clairement les raisons pour lesquelles les pays pourraient vouloir échanger des renseignements. Cette connaissance serait utile dans l'évaluation de leur engagement dans le processus et des types de renseignements qu'ils veulent être en mesure d'obtenir et d'utiliser de façon efficace. Le processus d'échange de renseignements peut donner aux pays l'accès à des renseignements concernant les actifs, les comptes et les revenus de leurs contribuables détenus dans une autre juridiction. Ces renseignements sont particulièrement utiles lorsque les contribuables n'ont pas déclaré les revenus, ou des renseignements, tel qu'exigé. Bien que cette utilisation des renseignements échangés soit plus importante aujourd'hui vu les scandales bancaires, il existe d'autres contextes dans lesquels les États peuvent demander des renseignements pour appliquer leurs propres lois fiscales plus efficacement. Un pays peut vouloir vérifier si les déductions demandées par le contribuable aux fins de l'impôt national sont valables. Par ailleurs, un État requérant peut vouloir déterminer si un contribuable est dans les faits un résident du partenaire de convention, ou possède certaines entités ou certains actifs, ou est véritablement engagé dans une transaction telle que le pays devrait respecter la transaction telle que déclarée par le contribuable. Tout renseignement sur ces points pourrait modifier sensiblement le traitement fiscal que l'État requérant jugerait approprié en vertu de ses lois.

L'intérêt pour l'échange de renseignements ne se limite pas aux économies développées. Vu les estimations actuelles concernant le montant (et le pourcentage) de la richesse des ménages de nombreux pays en développement détenue à l'étranger, ces pays peuvent trouver l'échange de renseignements essentiel dans la lutte contre la fuite des capitaux et la fraude fiscale. De plus, de nombreux pays en développement abritent les opérations d'entreprises multinationales qui peuvent être engagées dans des prix de transfert. Selon la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED), en 2012, les flux mondiaux d'investissements directs étrangers « vers les économies en développement ont, pour la première fois, dépassé

ceux vers les pays développés, de quelque 130 milliards de dollars »[16]. De précieux renseignements sur les activités et les flux financiers d'une entreprise multinationale avec des parties liées, ainsi que des données à l'échelle de l'industrie, peuvent être disponibles dans une juridiction partenaire de convention. Les dispositions relatives à l'échange de renseignements donnent aux pays en développement accès à ces données.

Pour de nombreux États, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est une partie importante de l'assiette fiscale. Les dispositions relatives à l'échange de renseignements qui englobent la TVA (comme c'est le cas, par exemple, pour l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies) aident une juridiction à lutter contre la fraude carrousel à la TVA[17] (par exemple, par la vérification des crédits de taxe sur les intrants réclamés par son contribuable résident). Les États peuvent aussi bénéficier de la demande de renseignements non spécifiques à un contribuable, lorsqu'ils cherchent à mieux comprendre le processus de vérification

---

[16] *Global Investment Trends Monitor,* No. 11, 23 janvier 2013, Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement.

[17] La fraude carrousel est une version de la fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant. Dans un cas simple de fraude carrousel, par exemple, le contribuable A dans le pays A transfère des marchandises au contribuable B dans le pays B. Les marchandises sont détaxées en sortant du pays A, donc le contribuable B ne paie pas la TVA. Le contribuable B transfère ensuite les marchandises au contribuable C (également dans le pays B) et collecte la TVA sur ce transfert à C. Cependant, le contribuable B ne transmet pas la TVA collectée au pays B et « disparaît » avec l'argent qu'il a collecté. Par la suite, C retransfère les marchandises au contribuable A dans une autre transaction détaxée (d'où la circularité d'un « carrousel ») et le contribuable C réclame un crédit pour la TVA qu'il a payée. Ainsi, le pays B, qui crédite une TVA qu'il n'a pas collectée, perd-il dans la transaction circulaire. La fraude carrousel est discutée plus en détail dans la publication du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, "Tax Repayments: Maintaining the Balance Between Refund Service Delivery, Compliance and Integrity," (mai 2011) disponible sur http://www.oecd.org/ctp/administration/48384654.pdf. Pour d'autres analyses, voir Groupe d'action financière, « Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud » (23 février 2007) (notant ses conclusions sur la fraude carrousel à l'extérieur de l'UE, y compris des exemples au Mexique et en Ukraine) disponible sur http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf.

pour une industrie particulière ou les nouveaux mécanismes d'évitement fiscal et de fraude fiscale[18]. Les paragraphes 10.1 et 10.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies fournissent de nombreux exemples de situations dans lesquelles un État pourrait demander des renseignements pour aider à administrer et à appliquer ses lois fiscales. Ces exemples ne sont pas exclusifs, mais ils offrent à un pays en développement la possibilité d'examiner la gamme complète des circonstances dans lesquelles il pourrait demander des renseignements précieux pour sa propre administration fiscale.

Enfin, l'existence d'une clause ou d'un accord d'échange de renseignements peut favoriser le renforcement de la relation relative au respect et à l'application de la loi entre les deux États et offrir ainsi aux pays en développement la possibilité de rationaliser leur travail de vérification et d'accéder à divers processus et questions de vérification. Les deux versions de cette relation renforcée sont la vérification simultanée et la vérification conjointe.

---

[18] Par exemple, l'échange de renseignements constitue un élément central du travail du Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux. Le Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux est une organisation qui partage des informations (à travers les réseaux des conventions concernant les doubles impositions des membres du Centre) concernant les nouveaux abris fiscaux. Le Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux a été créé en 2004, sur la base d'un mémorandum d'accord entre les quatre États fondateurs (à savoir l'Australie, le Canada, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et les États-Unis d'Amérique). Cinq autres États se sont joints par la suite (à savoir la Chine, la France, l'Allemagne, le Japon et la République de Corée). Le Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux se veut une organisation qui permet à l'administration fiscale de chaque État membre de se réunir et de partager des informations dans le but de cerner et de mettre fin à l'évitement fiscal. L'échange de renseignements est géré à travers les dispositions inclus dans les conventions bilatérales des membres. Les États membres peuvent se prêter mutuellement assistance en partageant des informations sur les questions spécifiques à leurs contribuables, ainsi que sur les modèles, tendances ou stratégies plus larges. Partager des informations de ce type permet aux juridictions de prendre conscience plus tôt des nouveaux stratagèmes et de cibler plus efficacement leurs examens des contribuables. D'autres juridictions, y compris les pays en développement, pourraient établir des réseaux similaires, peut-être sur une base régionale.

a) Vérification simultanée :

La vérification simultanée constitue une source croissante d'information pour les États concernant les contribuables. Dans son Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, l'OCDE affirme :

> « On entend par contrôle fiscal simultané, un contrôle entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs pays conviennent de contrôler simultanément et de manière indépendante, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'un (de plusieurs) contribuable(s) qui présente pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. … En tant qu'outils de discipline fiscale et de contrôle utilisés par les administrations fiscales, les contrôles fiscaux simultanés sont efficaces lorsque l'existence de pratiques d'évasion et de fraude fiscales internationales est suspectée. Le contrôle peut viser les impôts directs comme indirects. Les contrôles fiscaux simultanés contribuent à mettre en lumière la manipulation ou l'abus des lois et procédures en vigueur dans chaque pays. … En permettant une coordination des demandes des autorités fiscales des différents États et en évitant les doubles emplois, les contrôles fiscaux simultanés peuvent alléger la charge supportée par les contribuables pour respecter leurs obligations fiscales. Ils peuvent aussi faciliter l'élimination de la double imposition et retirer ainsi la nécessité d'avoir recours ultérieurement à une procédure amiable aux termes d'une disposition analogue à l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE »[19]

[19] OCDE, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, Module 5, Les contrôles fiscaux simultanés (janvier 2006), disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36648057.pdf.

Un certain nombre de pays ont entrepris des contrôles fiscaux simultanés à ce jour. Il convient de noter que les contrôles/vérifications simultané(e)s sont différent(e)s des vérifications conjointes. Dans le premier cas, les vérifications elles-mêmes sont séparées et les contribuables peuvent partager des histoires différentes avec les différentes autorités fiscales concernées. La dimension de « coordination » des contrôles simultanés tient au fait que les pays travaillent de concert sur leurs demandes et leur collecte de renseignements.

b) Vérification conjointe :

Dans le cas d'une vérification conjointe, la vérification elle-même est un processus unique réalisé conjointement par les États participants. Il nécessite un niveau de coopération et d'engagement différent. En outre, les détails pratiques, tels que la détermination d'une année d'imposition, doivent être résolus pour qu'une vérification conjointe soit possible. Il en résulte que les vérifications conjointes ne sont pas courantes actuellement, mais les pays sont de plus en plus intéressés par le renforcement et l'élargissement de leur utilisation. L'OCDE décrit une vérification conjointe comme suit :

> « Une **vérification conjointe** peut s'appliquer au cas où deux ou plusieurs pays s'associent pour constituer une seule équipe de vérification afin d'examiner une ou plusieurs question(s)/une ou plusieurs transaction(s) d'une ou plusieurs personnes imposables liées (personnes morales et physiques) exerçant des activités industrielles ou commerciales transfrontalières, faisant éventuellement intervenir des sociétés affiliées constituées dans les pays participants et dans lesquelles les pays on des intérêts communs ou complémentaires, où le contribuable effectue des déclarations conjointes et partage des renseignements avec les pays, et où l'équipe comprend des représentants des autorités compétentes de chaque pays. Une vérification conjointe peut être utilisée pour toutes les activités soumises à la législation fiscale … qui peuvent faire l'objet du processus faisant intervenir les autorités compétentes tel qu'il est exposé dans les

> conventions relatives à l'impôt sur le revenu entre les pays participant »[20].

Comme on l'a mentionné dans la section 2.1.1, dans la mesure où un pays a intérêt à obtenir des renseignements d'autres États, il est nécessaire soit d'avoir une convention bilatérale concernant les doubles impositions comprenant une disposition comparable à l'article 26, soit d'avoir conclu un accord d'échange de renseignements fiscaux ou un accord multilatéral approprié. Sans un tel accord en place pour servir de cadre à la demande, celle-ci sera rejetée[21].

4.1.2 Attentes de l'échange de renseignements en vertu de l'article 26

Les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies établissent expressément la teneur quant à la façon dont la disposition doit être interprétée et appliquée. L'objectif est double : rendre la portée de l'échange de renseignements large[22] et efficace. En 2011, l'article 26 (1) a été révisé pour stipuler que « [l]es autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente

[20] OCDE, Forum sur l'administration fiscale, Rapport sur la vérification conjointe (septembre 2010), disponible sur http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf.

[21] Par exemple, le 23 janvier 2011, le Liechtenstein a rejeté la demande des autorités fiscales indiennes concernant des renseignements sur des actifs de contribuables indiens qui auraient été censément détenus dans le pays. Le Liechtenstein a fondé son rejet sur l'absence d'une convention ou d'un accord d'échange de renseignements fiscaux pouvant servir de fondement juridique pour donner suite à la demande. Voir, Randall Jackson, "Liechtenstein Refuses to Share Info with India," 61 Tax Notes International 336 (31 janvier 2011). Le 28 mars 2013, le Liechtenstein et l'Inde ont signé un accord d'échange de renseignements fiscaux en vigueur pour les années d'imposition commençant le 1er avril 2013 ou après cette date.

[22] Le paragraphe 1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies précise que cet article « énonce les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible ».

Convention ou celles de la législation interne des États contractants »[23]. Avoir le « droit » à certains renseignements sans un mécanisme d'échange efficace (c'est-à-dire un qui assure que le bon renseignement est récupéré et communiqué en temps opportun et dans un format accessible) est presque inutile. Bien que les commentaires sur l'article 26 proposent une autre formulation pour l'expression « vraisemblablement pertinents », ces options visent à permettre aux partenaires de choisir la formulation qu'ils perçoivent comme permettant d'identifier clairement l'objectif d'échange efficace de renseignements.

4.2 Fonctionnement de l'échange en vertu de l'article 26

L'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies compte six paragraphes qui décrivent les éléments clés de l'échange de renseignements : l'obligation d'échanger, l'obligation de protéger les renseignements reçus, les motifs pour lesquels une demande d'échange peut être rejetée, et les motifs qui ne constituent pas une base appropriée de refus d'échanger. Bien que ces détails soient examinés ci-dessous, il convient de souligner que les modifications de 2011 à l'article 26 visaient essentiellement à éclaircir le champ d'application des dispositions. Parmi ces modifications, figurait l'ajout du paragraphe 5 à l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies qui interdit l'utilisation du secret bancaire comme justification au refus d'échanger des renseignements. Comme le laissent entendre les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention, les pays peuvent avoir des opinions divergentes sur la question de savoir si les modifications de 2011 sont des modifications de fond ou de forme.

4.2.1 Les questions de base de l'échange de renseignements

Comme on l'a examiné dans la section 2.1.1, les dispositions telles que l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies fournissent tous les détails juridiques qui sous-tendent le processus d'échange. Mais il y a quatre questions fondamentales qui définissent les contours de l'échange de renseignements : a) Qui peut demander des renseignements ? b) Des renseignements concernant quelles personnes peuvent

[23] L'expression « vraisemblablement pertinents » a remplacé le terme « nécessaires ».

être demandés ? c) Quels renseignements peuvent être demandés ? d) Des renseignements concernant quels impôts peuvent être demandés ? Les libellés de l'article 26 et des commentaires qui s'y rapportent sont clairs sur ces points. Les autorités compétentes des deux États contractants servent de points de contact pour l'échange de renseignements. Ainsi, c'est l'autorité compétente d'un État requérant qui communique la demande — et cette demande est communiquée à l'autorité compétente de l'État requis. En outre, les deux autorités compétentes, conformément à l'article 26 (6) du Modèle de convention des Nations Unies, peuvent convenir ensemble d'instituer des « méthodes et techniques » appropriées concernant l'échange de renseignements.

La deuxième question importante est de savoir concernant qui des renseignements peuvent être demandés. Le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies précise expressément que l'obligation de fournir des renseignements s'applique indépendamment de la question de savoir si la personne qu'ils concernent est ou non résidente ou se livre ou non à une activité économique dans l'État requis. Un exemple dans les commentaires est particulièrement intéressant à la lumière de l'attention suscitée récemment par la fraude fiscale et les comptes bancaires à l'étranger. Le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies donne comme exemple d'une demande appropriée celle dans laquelle l'État requérant peut demander des renseignements sur un compte bancaire détenu dans l'État requis par une personne qui est résidence de ni l'un ni l'autre des États contractants. L'échange de renseignements ne se limite donc pas aux renseignements concernant les personnes visées par l'article premier de la convention.

La troisième question fondamentale, pour ce qui concerne le type de renseignements qui peuvent être demandés, a fait l'objet de certaines des modifications de 2011 à l'article 26. En 2011, la formulation du premier paragraphe de l'article 26 a été modifiée de renseignements « nécessaires » pour appliquer les dispositions de la convention ou celles de la législation interne à renseignements « vraisemblablement pertinents » à ces fins. Le but explicite de la formulation actuelle est de préciser que l'État requérant n'a pas à démontrer la nécessité des renseignements pour lui avant que l'État requis ne soit obligé de les

communiquer. Cette modification de 2011 est qualifiée dans les commentaires de changement qui n'a pas pour but de revenir sur le fond mais d'éclairer le sens de la formulation précédente[24].

Les commentaires donnent également des exemples concrets du type de données qui peuvent être demandées, notant en particulier que les données ne doivent pas nécessairement concerner les contribuables. Ces exemples éclairent le propos quand on sait le rôle des professionnels de la fiscalité et des finances dans la facilitation d'une certaine fraude. Les commentaires notent que les États peuvent échanger des renseignements sur « les méthodes agressives ou abusives d'évasion fiscale, dont certaines sociétés d'audit internationales encouragent la pratique »[25]. L'autre exemple important concerne l'échange de renseignements sur un secteur économique tout entier, par exemple, le pétrole, les pêches, l'industrie pharmaceutique, les banques, etc[26]. Cet exemple soutient les efforts de certains pays pour explorer les stratégies de fraude fiscale et d'évitement fiscal qui peuvent être propres à un secteur économique particulier. En cherchant à lutter effectivement contre la fraude fiscale, les pays doivent être conscients de, et partager des renseignements sur, les nouveaux modèles et pratiques de fraude fiscale que des catégories de contribuables utilisent. Comme on l'a fait observer dans la section 4.1, un exemple formalisé de cet effort est le Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux — un groupe de neuf pays (Allemagne, Australie, Canada, Chine, États-Unis d'Amérique, France, Japon, République de Corée, et Royaume-Uni de Grande-Bretagne d'Irlande du Nord). Une partie de la mission du Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux est de coordonner et de partager des renseignements (y compris des renseignements sur les nouveaux abris fiscaux) en vue de freiner l'évitement fiscal. Des arrangements similaires seraient possibles entre pays en développement.

[24] Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[25] Paragraphe 7.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[26] Paragraphe 7.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

La quatrième question concerne le type d'impôts visés (à savoir, les impôts pour lesquels une demande de renseignements peut être faite). Comme pour la question de savoir quelle personne est visée, la question des impôts visés par une demande au titre de l'article 26 est plus étendue que la liste des impôts visés habituellement par la convention concernant les doubles impositions. Ainsi, un État n'est pas limité à demander seulement des renseignements pertinents pour l'application de la convention elle-même ou pour les impôts nationaux visés à l'article 2 ; il peut demander aussi des renseignements pertinents à l'égard de tous les autres impôts nationaux (y compris les impôts infranationaux)[27]. L'option de formulation fournie par les commentaires pour cette partie de l'article 26 (1) reflète la réalité que l'étendue des impôts visés puisse être soit contraignante, soit juridiquement difficile pour certains États. Dans pareils cas, les commentaires prévoient une autre formulation qui limite les impôts visés à la Convention elle-même et aux autres impôts énumérés par les États contractants[28].

4.2.2 Exemples de renseignements qui pourraient être échangés conformément à l'article 26

a) Intermédiaires financiers :

Un intermédiaire financier investit les capitaux de ses clients dans l'État A, qui oblige l'intermédiaire financier à recueillir des données sur les bénéficiaires effectifs de ces actifs mais ne lui demande pas de les lui communiquer régulièrement en application de sa législation interne. L'État B soupçonne certains des bénéficiaires effectifs de ces actifs d'être des résidents de l'État B. L'État B peut demander à l'État A d'obtenir de l'intermédiaire financier des renseignements sur des contribuables spécifiques[29].

---

[27] Article 26 (1) et paragraphe 8 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[28] Paragraphe 8.1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[29] Paragraphe 10.2 (e) des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

b) Filiales étrangères non-résidentes :

Une société résidente de l'État A possède des filiales situées dans les États B et C. L'État B pense que la filiale exerçant son activité sur son territoire a transféré des bénéfices à la filiale située dans l'État C. L'État B peut demander à l'État A de lui communiquer des renseignements sur les bénéfices et les dépenses de la filiale située dans l'État C. Le droit interne de l'État A oblige la société mère à recueillir des données sur les transactions de ses filiales à l'étranger[30].

c) Classification de l'entité :

Un État A cherche à prélever un impôt sur le revenu des sociétés auprès d'une entité qui déclare être une société de personnes. L'État A peut demander à l'État B des renseignements qui pourraient lui être utiles pour classer l'entité à des fins fiscales. Ces renseignements pourraient porter sur le statut de cette entité au regard du fisc de l'État B[31].

d) Revenus exonérés :

Un résident d'un État A est titulaire d'un compte auprès d'une banque d'un État B et les revenus de ce compte sont exonérés d'impôts aux termes de la législation fiscale interne de l'État B. L'État A peut demander à l'État B des renseignements sur le montant des revenus (intérêts) perçus sur ce compte[32].

4.2.3 Objections à l'échange de renseignements — Motifs appropriés

Chaque État qui est signataire d'une convention concernant les doubles impositions doit définir les réponses aux questions suivantes : Quels sont

[30] Paragraphe 10.2 (f) des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[31] Paragraphe 10.1 (g) des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[32] Paragraphe 10.2 (d) des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

les motifs appropriés pour refuser de répondre à une demande ? Et quels sont les motifs non appropriés de refus ? La réponse de l'article 26 et des commentaires à ces questions traduit un effort pour prendre en considération les préoccupations pratiques, juridiques et administratives de l'État requis ainsi que la mission de l'article 26 pour assurer un échange efficace de renseignements. Le but ultime est de permettre que la convention et la législation fiscale nationale soient appliquées correctement. La discussion dans les commentaires concernant les motifs d'objection à une demande de renseignements devrait être considérée dans le contexte de l'expérience de l'application de l'article 26 dans la pratique. Les pays ont invoqué divers arguments, y compris le secret bancaire ou financier, pour rejeter une demande de renseignements.

L'article 26 (3) lui-même comprend trois alinéas de base énonçant les circonstances dans lesquelles il n'est pas nécessaire de se conformer à une demande : a) lorsque le fait de se conformer à la demande « déroge à la législation et à la pratique administrative » de l'État requis ou requérant ; b) lorsque les renseignements « ne peuvent pas être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale » de l'État requis ou requérant ; et c) lorsque le fait de se conformer à la demande divulguerait des secrets commerciaux, etc., ou serait contraire à l'ordre public. Les commentaires sont importants en ce qu'ils apportent le contexte nécessaire à la signification et la portée de ces exceptions, la façon dont elles devraient être appliquées et l'étendue des contextes dans lesquels l'échange ne peut être refusé.

Tout d'abord, un État peut refuser de communiquer les renseignements sous la forme particulière qui est demandée si une telle forme n'est pas « prévue ou autorisée par sa législation ou sa pratique administrative »[33]. Toutefois, afin de limiter l'utilisation de cette objection, les commentaires confirment que le refus de se conformer à une demande de communiquer des renseignements sous une forme particulière ne remet pas en cause l'obligation de communiquer ces renseignements.

L'aspect qui suit est particulièrement nuancé. Les États ne sont pas tenus de communiquer des renseignements si le fait de se conformer à la demande créerait un conflit avec le droit interne ou la pratique

[33] Paragraphe 5.1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

administrative[34]. Sans autre limitation, cette exception pourrait restreindre considérablement d'importants échanges de renseignements, notamment l'échange de renseignements ciblant les types de fraude et d'abus révélés dans les scandales bancaires à partir de 2008. Par exemple, sans davantage de détail dans la convention, il semblerait qu'une loi nationale sur le secret bancaire l'emporterait sur une demande de renseignements concernant des comptes détenus dans l'État requis. Ainsi, en 2011, comme il est décrit ci-dessous, l'article 26 a été révisé pour énoncer que certaines lois nationales ne pouvaient pas être utilisées comme moyen de défense pour refuser des demandes d'échange de renseignements.

Quelles seraient alors les circonstances appropriées dans lesquelles un État peut refuser de communiquer des renseignements en raison d'un conflit de droit interne/pratique administrative ? Un exemple de refus approprié pour des motifs tenant à un conflit avec le droit interne peut être le cas où l'État requis n'est pas autorisé par sa législation à saisir des documents à caractère privé concernant un contribuable sans autorisation judiciaire. L'État requis ne peut être tenu de procéder à une telle saisie sans autorisation judiciaire pour répondre à une demande de renseignements — même si l'État requérant pourrait procéder de cette façon dans son pays[35].

Les États peuvent aussi refuser de communiquer des renseignements si le fait de se conformer à une telle demande permettrait effectivement à l'État requérant d'éviter les limitations imposées par son propre droit et son gouvernement. Un État requérant ne peut pas utiliser une demande pour contourner ses propres lois. Cela dit, les différences mineures dans la législation et la pratique administrative ne s'apparentent pas à un contournement. La question centrale est de savoir si l'État requérant serait en mesure de répondre adéquatement à une demande comparable et de communiquer des informations similaires (même si les procédures ou les étapes étaient légèrement différentes)[36].

---

[34] Article 26 (3) (a) et (b) du Modèle de convention des Nations Unies.

[35] Article 26 (3) (a) et (b) du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 16 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[36] Article 26 (3) (a) et (b) du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphes 18 et 18.1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

Un ensemble important de motifs de refus d'échanger des renseignements est l'exception des « communications confidentielles ». Cette exception couvre les communications telles que celles entre un avocat et son client qui sont protégées par le droit interne. Toutefois, elle ne couvre pas les documents ou dossiers fournis à un représentant légal, ni ne couvre les communications si le représentant légal a participé à un plan visant à commettre des actes de fraude fiscale ou d'évitement fiscal[37]. Dans la mesure où les États sont préoccupés par le fait que les modifications de 2011 à l'article 26 concernant le secret bancaire (voir plus loin) pourraient entraver les efforts légitimes de l'État pour protéger le secret professionnel de l'avocat, les commentaires offre une option de libellé. Les États peuvent ajouter une formulation à l'article 26 (5) prévoyant expressément que les communications entre un avocat et son client seront protégées d'une demande d'échange de renseignements lorsqu'elles seraient autrement protégées par la loi de l'État requis[38].

Les commentaires soulignent que l'exception du « secret commercial » à l'article 26 (3) (c) ne devrait pas être interprétée au sens large, parce que cela irait à l'encontre de la vision fondamentale de l'article 26. Aussi, un État ne devrait-il pas s'abstenir de communiquer, ou refuser de divulguer, des renseignements parce que cela pourrait être gênant, engendrer une mauvaise publicité ou augmenter les impôts. L'exception du secret commercial ne vise généralement pas les renseignements financiers. En outre, le statut des renseignements comme « secrets » n'est pas, en soi, un obstacle à la divulgation. Un État peut divulguer des renseignements secrets si l'État requis conclut que la divulgation au public ou aux concurrents est peu probable en raison de la clause de confidentialité à l'article 26 (2), qui impose à l'État requérant l'obligation de protéger les renseignements reçus et de ne les utiliser que de certaines façons[39].

---

[37] Paragraphes 21.2, 21.3 et 27.6 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[38] Paragraphe 27.7 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[39] Paragraphes 22.1, 22.2 et 22.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

4.2.4 Objections à l'échange de renseignements — Motifs inappropriés

L'article 26 et les commentaires qui s'y rattachent cherchent à clarifier quelles sont les bonnes raisons de refuser de communiquer des renseignements, mais aussi quelles raisons ne le sont pas. La modification la plus importante à cet égard est le nouveau libellé de l'article 26 (5), intégré en 2011. En vertu de ce libellé, les États ne peuvent pas invoquer le secret bancaire comme motif de refus de communiquer des renseignements. Ainsi, l'article 26 (5) fonctionne-t-il comme une dérogation à l'article 26 (3), dans la mesure où le secret bancaire était le motif allégué au titre de l'article 26 (3). Pour certains États, cette modification de l'article 26 sera importante et substantielle[40].

Un exemple de refus inapproprié d'échanger des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire peut se produire lorsqu'un contribuable soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte dans une banque dans l'État B et l'État A — dans le cadre de l'examen de la déclaration de revenus du contribuable — demande à l'État B de lui communiquer des « renseignements sur tous les revenus du compte bancaire et les actifs » détenus par la banque. L'État B ne peut pas refuser pour des motifs tenant à ses lois sur le secret bancaire et doit se conformer à la demande[41].

De même, l'article 26 est également assez explicite sur la nullité d'un autre argument contre l'échange de renseignements — que les renseignements se rapportent à une personne qui n'est résidente d'aucun État contractant. L'article 26 (1) rejette clairement cet argument.

Une question qui est apparue dans le contexte du refus de communiquer des renseignements est l'importance et le rôle de la conduite criminelle dans chaque État. À la base, l'article 26 n'exige pas la criminalité — c'est-à-dire un État requérant peut demander des renseignements même si ceux-ci ne concernent pas un crime en vertu de ses lois. Ainsi, par exemple, un État peut demander des renseignements

---

[40] Paragraphes 4.1, 27.2 et 27.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[41] Paragraphe 28 (b) des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

concernant un contribuable dans le cadre d'une enquête civile (c'est-à-dire non criminelle) impliquant ce contribuable. Les commentaires fournissent une option de libellé pour les États contractants qui souhaitent exiger d'un État requérant d'enquêter sur une affaire criminelle avant de pouvoir demander des renseignements. Cependant, même cette option de libellé montre que seule la criminalité dans l'État requérant est pertinente. En aucun cas, il n'est exigé ou jugé pertinent que la conduite soit criminelle dans l'État requis. Cette distinction est importante car l'expérience passée relative à l'article 26 a révélé des différences significatives entre les juridictions dans leurs points de vue sur ce qu'est un délit fiscal. Aux termes de certaines conventions fiscales bilatérales, les États ont refusé de communiquer des renseignements au motif que la conduite en cours d'examen n'est pas un crime en vertu du droit interne de l'État requis.

Vu la large portée des impôts pour lesquels des renseignements peuvent être demandés en vertu de l'article 26, les commentaires confirment qu'un État ne peut pas refuser de communiquer des renseignements au motif qu'il n'applique pas ce type d'impôt. Par exemple, si un État A adresse une demande de renseignements à l'État B qui seraient utiles dans l'application de la taxe sur la valeur ajoutée de l'État A, l'État B ne peut pas refuser de se conformer au motif qu'il n'impose pas de taxe sur la valeur ajoutée[42].

Enfin, l'article 26 (4) est explicite en prévoyant qu'un État ne peut pas refuser de communiquer des renseignements au motif qu'il n'a pas besoin de ces renseignements. Cet ajout de 2011 au Modèle de convention des Nations Unies était, selon les commentaires, repris du Modèle de convention de l'OCDE[43]. Les commentaires notent une préoccupation selon laquelle certains États contractants pourraient soutenir qu'ils ne sont pas légalement capables de fournir des renseignements dont ils n'ont pas besoin eux-mêmes aux fins d'imposition (malgré le libellé de l'article 26 (4)). Face à cette préoccupation, les commentaires fournissent un autre libellé conventionnel. Cette autre formulation exige explicitement que chaque État contractant prenne les mesures

[42] Paragraphe 16.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[43] Paragraphe 26 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

nécessaires, notamment dans les domaines législatif, réglementaire et administratif, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir des renseignements aux fins de l'échange de renseignements[44].

4.2.5 Protection des données

Si les États remettent des renseignements portant sur les contribuables à une autre juridiction, ils peuvent avoir un certain intérêt à veiller à la façon dont ces renseignements seront utilisés et diffusés. Par quoi ces États sont-ils préoccupés? Les risques vont de préoccupations commerciales « bénignes » (que les renseignements soient mis à la disposition des concurrents des contribuables) aux abus les plus graves (que les renseignements fiscaux et financiers soient utilisés pour faciliter le comportement criminel ou pour menacer ou harceler le contribuable). L'article 26 (2) porte sur la protection des données, en exigeant de l'État requérant de tenir les renseignements reçus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État. En outre, l'article prévoit une spécificité supplémentaire en limitant la divulgation des renseignements reçus aux personnes « concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés à l'article premier, par les procédures ou poursuites … ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ». Ces personnes à qui des renseignements ont été divulgués en vertu de la convention ne peuvent utiliser les renseignements qu'à ces fins fiscales. Le libellé conventionnel à l'article 26 (2) envisage la divulgation des renseignements échangés au cours « d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements ». Les commentaires cernent plusieurs points à l'égard desquels les États peuvent vouloir éclaircir la formulation dans leur convention, soit pour restreindre le champ d'application de l'article 26 (2), soit pour étendre son utilisation. Plus précisément, les États voudront peut-être : a) refuser, dans la convention bilatérale, que les renseignements échangés soient rendus publics par les tribunaux ; b) autoriser expressément, dans la convention bilatérale, que les renseignements échangés soient partagés avec un pays tiers ; ou c) prévoir un mécanisme pour permettre que les renseignements échangés soient

---

[44] Paragraphe 26.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

utilisés par l'État requérant à d'autres fins. Il devrait également être prévu que les détails entourant les mécanismes techniques par lesquels les renseignements sont échangés et communiqués (par exemple, par des systèmes de données électroniques) seront élaborés par les autorités compétentes qui accorderont une attention particulière aux questions liées à la protection des données[45].

4.2.6 Comment les renseignements peuvent être échangés

Une question essentielle relative au fonctionnement du processus qui gouverne l'échange de renseignements est de savoir comment ce processus d'échange se déroulera. L'impact réel de la disposition conventionnelle relative à l'échange de renseignements dépend, en grande partie, des choix de mise en œuvre effectués en vertu de la convention et dans le cadre des négociations de l'autorité compétente sur les détails de l'échange de renseignements. L'article 26 (6) du Modèle de convention des Nations Unies invite les autorités compétentes à élaborer conjointement les méthodes et techniques pour l'échange de renseignements. Cette disposition ne figure pas directement dans le Modèle de convention de l'OCDE, mais elle est présumée.

L'échange de renseignements se fait de trois manières : a) sur demande ; b) échange automatique ; et c) échange spontané. Il est clair que le libellé de l'article 26 envisage au moins l'échange de renseignements « sur demande ». Par exemple, l'article 26 (4) commence par la phrase : « [S]i des renseignements sont demandés par un État contractant ». Reconnaissant que l'échange de renseignements viserait au moins cette catégorie, mais pourrait ne pas s'étendre aux deux autres, les commentaires proposent un autre libellé à ajouter à la fin de l'article 26 (6). Ce libellé permettrait de préciser que les États contractants ont l'obligation non seulement d'échanger des renseignements sur demande mais aussi de procéder à des échanges de renseignements automatiques et spontanés, tel que convenu par les autorités compétentes[46]. Comme on l'a indiqué dans les sections 1 et 2.1 plus haut, la

---

[45] Paragraphes 5.2, 12.2, 13.2 et 13.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[46] Paragraphes 29.2 et 30 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

tendance est de plus en plus à l'utilisation de l'échange automatique, qui est en passe de devenir la norme internationale. C'est un facteur important que les pays en développement devraient avoir à l'esprit lors de l'élaboration des dispositions relatives à l'échange dans la convention et le droit interne.

Alors que le Modèle de convention des Nations Unies et les pratiques conventionnelles des pays continuent d'encourager les échanges de renseignements fructueux, un sérieux problème se pose en ce qui concerne les charges imposées à l'État requis, en particulier lorsque cet État est un pays en développement. Le fait de se conformer à une demande ou à une série de demandes peut être lourd, du moins par rapport à la capacité de l'administration fiscale de l'État requis. Les commentaires reconnaissent ce risque :

> « Certains des membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se sont inquiétés du poids excessif que pourraient faire peser les demandes de renseignements d'un pays développé sur les services fiscaux d'un pays en développement, en raison de l'écart entre les moyens dont disposent leurs services fiscaux respectifs pour obtenir et fournir ces renseignements. Pour remédier à ce problème, on a donc suggéré que l'État requérant dont la demande occasionnerait des frais exceptionnels prenne ceux-ci à sa charge. Le seuil à partir duquel le coût de la communication d'un renseignement serait jugé exceptionnel pourrait ne pas correspondre à un montant fixe mais être proportionnel au budget dont disposent les services fiscaux du pays requis »[47].

Les commentaires proposent un libellé conventionnel facultatif pour l'article 26 (6) qui permettrait de déplacer certains coûts de la communication des renseignements de l'État requis à l'État requérant :

> « Les coûts exceptionnels qu'entraînerait la communication des renseignements sont à la charge de la partie

[47] Paragraphe 29.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

contractante qui les demande. Les autorités compétentes des parties contractantes se consultent au préalable si la communication des renseignements faisant l'objet d'une demande déterminée paraît devoir entraîner des coûts exceptionnels »[48].

Bien que les commentaires ne donnent pas d'exemple de transfert de coûts, un tel scénario pourrait inclure ce qui suit. Supposons que l'État A, un pays développé, fasse une demande en vertu de l'article 26 de sa convention bilatérale concernant les doubles impositions avec l'État B pour des renseignements concernant certains contribuables. L'État B, un pays en développement, engage des coûts extraordinaires pour satisfaire cette demande, y compris : a) les frais raisonnables exigés par des experts indépendants pour aider à répondre à la demande, et b) les frais de procédure supportés par l'État B pour répondre aux contestations judiciaires engagées par des entités financières dans l'État B en possession de données pertinentes à la demande de l'État A. L'État B, conformément au libellé additionnel à l'article 26 de sa convention avec l'État A (et tel que précisé par tout mémorandum d'accord négocié par les autorités compétentes), demande à l'État A le remboursement de ces coûts extraordinaires.

Les commentaires actuels sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies comprennent les paragraphes 6-25 des anciens commentaires sur l'article 26. Ces paragraphes additionnels fournissent un examen plus détaillé : a) des trois mécanismes d'échange ; b) des arrangements entre plusieurs pays (à savoir, des procédures spéciales pour les cas dans lesquels trois pays font tous partie d'un réseau conventionnel) ; c) d'une pratique de consultation régulière entre les autorités compétentes pour examiner et résoudre les questions liées à l'échange de renseignements ; et d) des mécanismes de transmission. Ces paragraphes additionnels peuvent servir de base aux discussions entre les autorités compétentes portant sur la mise en œuvre de l'article 26[49]. Finalement, la réussite d'un programme d'échange de renseignements dépendra de détails mécaniques, tels que les systèmes

[48] Paragraphe 29.4 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[49] Paragraphe 30 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

d'échange électroniques compatibles et l'identification universelle des contribuables, ainsi que les entrées (c'est-à-dire la qualité et le volume des données impliquées).

Sur un plan purement pratique, pour participer à l'échange de renseignements et à d'autres dispositions administratives en vertu de la convention, un État doit désigner qui, au sein de son gouvernement (généralement dans l'administration fiscale), sera son « autorité compétente ». L'autorité compétente est le représentant de l'État qui travaille avec son partenaire conventionnel à la mise en œuvre de la convention, y compris de la disposition relative à l'échange de renseignements. En règle générale, une demande de renseignements n'émanera pas de l'autorité compétente. C'est plutôt quelqu'un au sein de l'administration fiscale (tel qu'un vérificateur de l'impôt) qui enclenchera la demande. Chaque État concevra sa propre procédure interne pour transmettre une demande de son instigateur à l'autorité compétente. Il appartient alors à l'autorité compétente de l'État requérant d'adresser la demande à l'autorité compétente de l'État requis. L'autorité compétente de l'État requis suivra ses propres procédures internes pour confirmer que la demande est appropriée en vertu de la convention, obtenir les renseignements et les transmettre à l'autorité compétente de l'État requérant (qui les transmettra aux agents du fisc qui ont enclenché la demande). Les autorités compétentes des deux États contractants peuvent conclure un mémorandum d'accord pour détailler le processus de demande et de communication de renseignements au titre de la disposition relative à l'échange de renseignements.

4.3 Comparaison avec le Modèle de convention de l'OCDE

Il est à la fois très utile et inéluctable que la discussion du Modèle de convention des Nations Unies invite à une comparaison avec le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[50] (Modèle de convention de l'OCDE). Il existe, à l'évidence, un chevauchement significatif dans l'ensemble des deux Modèles de conventions, et dans

[50] Organisation de coopération et de développement économique, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, (Paris : OCDE, 2010) (feuilles mobiles).

l'article 26 de chacun d'eux. Les commentaires de l'OCDE sur l'article 26 sont généralement considérés comme « pertinents » dans l'interprétation de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies[51].

Quelques-unes des différences entre les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE devraient être observées.

a) Portée et objet de l'échange de renseignements :

L'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies a été révisé en 2011 pour indiquer explicitement que les renseignements seraient échangés pour aider à prévenir « l'évitement fiscal ou la fraude fiscale ». La différence entre évitement et fraude a été un point de discorde entre certains partenaires conventionnels dans l'application des dispositions relatives à l'échange de renseignements. Le libellé de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies visait à éclaircir ce qui existait dans les commentaires — que la lutte contre ces deux problèmes est un objectif approprié pour les États et un rôle approprié pour l'échange de renseignements. Bien que les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE identifient de façon similaire l'évitement et la fraude comme des cibles appropriées de l'action de l'État, l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE ne comprend pas ce libellé explicite.

b) Type de renseignements échangés :

Selon les commentaires sur l'article 26 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, l'échange de renseignements ne se limite pas aux « renseignements spécifiques à un contribuable ». Ainsi, des renseignements peuvent-ils être échangés concernant les stratagèmes fiscaux abusifs, les secteurs économiques ou l'administration fiscale. Un point intéressant à noter à ce stade est qu'un libellé a été ajouté aux commentaires de l'OCDE en juillet 2012[52] qui autorise « l'identification par

---

[51] Paragraphes 1.2 et 7.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[52] Techniquement, ces modifications font maintenant partie du Modèle de convention de l'OCDE. Cependant, elles ne seront pas publiées jusqu'à la

groupe » pour une demande d'échange de renseignements. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se penche actuellement sur l'échange de renseignements concernant des groupes de contribuables et le problème connexe sur les « pêche aux renseignements ». Une demande de renseignements concernant un « groupe » de contribuables qui ne sont pas nommés et identifiés individuellement a toujours été considérée comme problématique par certains pays qui craignent que le processus d'échange de renseignements ne soit utilisé pour une « pêche aux renseignements » — pour rechercher des renseignements sans aucune idée spécifique ou claire d'un contribuable qui serait la cible de l'administration fiscale de l'État requérant. L'OCDE a voulu formuler une position qui énonce quand et comment les demandes par groupe seraient appropriées. Le nouveau libellé de 2012 de l'OCDE qu'on cite plus bas peut être utile dans l'examen de ces questions :

> « La norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce

publication de la prochaine mise à jour du Modèle de convention de l'OCDE et des commentaires s'y rapportant (probablement en 2014).

> qui suffirait, en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe »[53].

L'identification par groupe pourrait rendre l'échange de renseignements « sur demande » plus efficace et plus significatif. Par exemple, dans de nombreux cas, un État requérant peut avoir des raisons de croire que des résidents ont des comptes (et des revenus) non déclarés dans une institution financière située dans la juridiction du partenaire conventionnel. Cependant, l'État requérant peut ne pas détenir de renseignements spécifiques permettant l'identification des contribuables résidents. Plus la demande est spécifique pour être admise en vertu de la convention, plus les possibilités d'utiliser l'échange de renseignements sur demande pour lutter contre cette fraude fiscale seraient limitées. L'échange automatique, qui est activement discuté par les différents pays et est fortement encouragé par le G20, pourrait finalement grandement aider à la découverte de comptes dissimulés.

c) Fins auxquelles les renseignements demandés peuvent être utilisés :

L'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies stipule que les renseignements obtenus par le processus de demande de renseignements « ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts

[53] Paragraphe 5.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE.

[visés], par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts … ». Le même article poursuit en précisant que «[c]es personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins »[54]. L'article 26 (2) du Modèle de convention de l'OCDE contenait un libellé pratiquement identique à celui de l'article 26 (2) du Modèle de convention des Nations Unies jusqu'en juillet de 2012. À présent, l'article 26 (2) du Modèle de convention de l'OCDE ajoute la phrase suivante à la fin : « Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation ». Ce libellé élargi de l'OCDE apparaissait antérieurement dans les commentaires de l'OCDE comme une option, et apparaît actuellement au paragraphe 13.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, comme une option.

5. Autres mécanismes d'échange de renseignements

5.1 Introduction

L'attention croissante portée à l'échange de renseignements depuis 2002, et plus particulièrement depuis 2008, a donné lieu au développement d'autres mécanismes (à savoir, d'autres accords juridiques) en vertu desquels des renseignements peuvent être communiqués ou échangés. Outre les dispositions relatives à l'échange de renseignements des conventions bilatérales concernant les doubles impositions, il existe deux autres grandes catégories d'accords concernant l'échange de renseignements : a) les accords relatifs à l'échange de renseignements fiscaux ; et b) les accords multilatéraux, y compris la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[55]. Dans une certaine mesure, les accords d'échange

[54] Article 26 (2) du Modèle de convention des Nations Unies.

[55] OCDE-Conseil de l'Europe, Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 2011, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information /ENG-Amended-Convention.pdf.

de renseignements fiscaux se rapprochent le plus de l'article 26. En fait, une façon de comprendre le rôle des accords d'échange de renseignements fiscaux est de les envisager comme des accords autonomes pour l'échange de renseignements dans les cas où les deux États n'ont pas (et peuvent ne pas avoir dans un avenir proche) une convention fiscale bilatérale de portée générale. Le fait que les États ne disposent pas d'une telle convention bilatérale ne signifie pas qu'ils n'auraient pas intérêt à négocier un accord portant exclusivement sur l'échange de renseignements et à en bénéficier. Cependant, il est très important de reconnaître le champ d'application limité des accords d'échange de renseignements fiscaux. Ils ne visent que l'échange de renseignements, et non les autres sujets qu'on trouve dans une convention bilatérale concernant les doubles impositions.

5.2 Accords d'échange de renseignements en matière fiscale

Comme on l'a mentionné dans la section 3.1, l'OCDE a publié un Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale en 2002[56]. Au cours des quelques années ayant suivi sa publication, la mise en œuvre de tels accords n'a pas suscité beaucoup d'intérêt ; d'ailleurs, peu ont été signés. Durant cette période, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, la continuation d'un forum créé dans le cadre des travaux de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable, a été l'occasion d'examiner les pratiques de transparence et d'échange de renseignements des membres du Forum. Le processus d'examen, appelé « examen par les pairs », visait à fournir une évaluation et un rapport détaillés sur l'infrastructure du droit interne et les pratiques nationales ayant une incidence sur la transparence et l'échange de renseignements.

Après les scandales bancaires de 2008 (voir la section 3.3), l'intérêt pour la mise en œuvre des accords d'échange de renseignements fiscaux a augmenté et le nombre d'accords signés a crû de façon exponentielle. Si certains étaient des accords entre des juridictions qui ont souvent été identifiées comme des paradis fiscaux, beaucoup d'entre

[56] OCDE, Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, 2002, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf.

eux étaient des accords à l'égard desquels un État signataire pouvait prélever des impôts substantiels sur la base des renseignements reçus. Les accords d'échange de renseignements fiscaux ont de nombreuses caractéristiques en commun avec l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, y compris :

a) L'échange est obligatoire (article 26 (1) du Modèle de convention des Nations Unies ; article 5 (1) du Modèle d'Accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale (accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE)) ;

b) Les États requis n'ont pas besoin d'avoir un intérêt fiscal dans les renseignements (article 26 (4) du Modèle de convention des Nations Unies ; article 5 (2) de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

c) Les questions fiscales examinées n'ont pas besoin de constituer un crime en vertu des lois de l'État requis (paragraphe 25 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 40 des commentaires sur l'article 5 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

d) L'utilisation de la formulation « vraisemblablement pertinents » pour décrire le type de renseignements qui feraient l'objet de l'échange (article 26 (1) du Modèle de convention des Nations Unies, articles 1 et 5 (5) de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

e) Le secret bancaire ne peut pas servir de raison pour refuser d'échanger (article 26 (5) du Modèle de convention des Nations Unies, article 4 (a) de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

f) La confidentialité des renseignements échangés (article 26 (2) du Modèle de convention des Nations Unies, article 8 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

g) Un État requis n'a pas à obtenir des renseignements que l'État requérant ne pourrait pas obtenir dans des circonstances similaires en vertu de son droit interne (article 26 (3) (b) du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 18 des commentaires sur l'article 26 de Modèle de convention des Nations Unies ; article 7 (1) de l'accord d'échange

de renseignements fiscaux de l'OCDE ; paragraphe 72 des commentaires sur l'article 7 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

h) L'exception pour les secrets commerciaux (article 26 (3) (c) du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 18 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, article 7 (1) de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE ; paragraphe 72 des commentaires sur l'article 7 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

i) Les États contractants sont autorisés à convenir d'une structure de coût pour des demandes exceptionnelles (paragraphe 29.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies ; article 9 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE ; paragraphe 98 des commentaires sur l'article 9 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ; et

j) le champ d'application ne se limite pas aux résidents de chaque État contractant (paragraphe 2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 7 des commentaires sur l'article 2 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE).

Cependant, il existe des différences très importantes entre les accords d'échange de renseignements fiscaux et l'article 26 de la convention bilatérale concernant les doubles impositions).

a) L'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE est rédigé pour les contextes bilatéraux et multilatéraux (pas seulement bilatéraux) ;

b) L'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE est axé sur l'« échange sur demande » et « ne vise pas l'échange automatique ou spontané de renseignement », même si les États contractants peuvent convenir d'étendre le champ d'application de leur coopération (paragraphes 29.1 et 29.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 39 des commentaires sur l'article 5 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE) ;

c) L'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE ne vise que les impôts spécifiquement énumérés (article 3 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE ; paragraphes 8 et 9 des commentaires sur l'article 3 de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE ; article 26 (1) du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphes 8 et 8.1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies) ;

d) L'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE donne plus de détails quant à la description du type de renseignements que l'État requérant doit communiquer en faisant une demande en vertu de l'accord (article 5 (5) de l'accord d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE).

Les accords d'échange de renseignements fiscaux peuvent être une alternative intéressante pour les États qui ne disposent pas déjà d'une convention bilatérale concernant les doubles impositions, et qui n'ont pas l'intention d'en conclure une pour le moment ou qui ne risquent pas de s'entendre de sitôt sur la gamme complète des sujets visés par une convention bilatérale concernant les doubles impositions.

5.3 Convention multilatérale concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale

L'autre accord notable à la disposition des États qui comprend l'échange de renseignements est la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[57] (Convention multilatérale). Elle a été élaborée par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1998 avant d'être modifiée en 2011. Elle est désormais ouverte à tous les pays. Plus de 50 pays ont maintenant signé la Convention multilatérale, y compris un certain nombre de pays en développement, tels que l'Azerbaïdjan, le Costa Rica, le Ghana et le Maroc. À ce stade, un facteur clé de la capacité à recourir à cette Convention multilatérale est de savoir si un État donné l'a signée et ratifiée et si les États à l'égard

[57] OCDE-Conseil de l'Europe, Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 2011, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ ENG-Amended-Convention.pdf.

desquels il serait utile d'obtenir des renseignements l'ont également signée et ratifiée. En outre, il importe de noter que chaque signataire peut formuler des réserves à l'égard des dispositions de base de la Convention multilatérale ; ainsi, ses dispositions précises peuvent ne pas saisir pleinement quelle serait à ce titre la relation d'échange de renseignements avec une juridiction spécifique. L'article 24 de la Convention multilatérale stipule que les autorités compétentes des signataires établiront les règles et procédures de sa mise en œuvre entre deux États signataires. Le champ d'application de la Convention multilatérale dépasse l'échange de renseignements pour inclure des formes d'assistance administrative, y compris l'assistance en matière de recouvrement des impôts et les contrôles fiscaux simultanés.

Pour ce qui concerne la partie relative à l'échange de renseignements de la Convention multilatérale, les principales similitudes avec l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies comprennent :

a) L'échange obligatoire (article 26 (1) du Modèle de convention des Nations Unies, article 4 (1) de la Convention multilatérale ; paragraphe 49 du rapport explicatif révisé de la Convention multilatérale) ;
b) L'échange vise à la fois les renseignements spécifiques à un contribuable et les renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, les techniques d'analyse des risques ou les schémas d'évasion ou de fraude fiscale (paragraphe 7.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies ; paragraphe 54 du rapport explicatif révisé de la Convention multilatérale) ;
c) L'utilisation du libellé « vraisemblablement pertinents » pour le type de renseignements qui feraient l'objet de l'échange (paragraphes 7-7.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, article 4 (1) de la Convention multilatérale ; paragraphe 49 du rapport explicatif révisé de la Convention multilatérale) ; et
d) Vise l'échange sur demande, l'échange automatique et l'échange spontané de renseignements (paragraphes 29.1-29.3 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies ; articles 5-7 de la Convention

multilatérale ; paragraphes 57-71 du rapport explicatif révisé de la Convention multilatérale)[58].

La Convention multilatérale diffère à certains égards de l'approche de l'article 26 quant à l'échange de renseignements :

a) La Convention multilatérale prévoit plus directement et plus largement l'utilisation des contrôles simultanés (article 8 de la Convention multilatérale ; paragraphes 72-82 du rapport explicatif révisé de la Convention multilatérale) ;
b) Le rapport explicatif révisé de la Convention multilatérale comprend moins de détails que les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies sur des questions autres que l'utilisation des trois modes d'échange de base (sur demande, automatique et simultané).

5.4 Accords régionaux

Des accords régionaux peuvent également servir de base juridique pour l'échange de renseignements entre signataires. Ces accords régionaux comprennent : a) la Convention fiscale de 2008 de l'UEMOA (Union économique et monétaire ouest-africaine) concernant le revenu et les successions (article 33) ; b) L'Accord multilatéral limité de l'ASACR (Association sud-asiatique de coopération régionale) contre la double imposition et pour l'assistance administrative mutuelle (article 5) ; et c) l'accord entre les États membres de la Communauté des Caraïbes (CARICOM) tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale (article 24).

5.5 Autres voies d'obtention de renseignements

Les États peuvent avoir accès aux renseignements fiscaux à travers divers mécanismes qui fonctionnent au niveau du contribuable ou d'un tiers agent déclarant. Autrement dit, même si un accord juridique

[58] Notez que la Convention multilatérale exige davantage des États d'échanger spontanément des renseignements (voir l'article 7 de la Convention multilatérale) que de partager automatiquement des renseignements (voir l'article 6 de la Convention multilatérale).

est nécessaire lorsqu'un État veut demander des renseignements fiscaux à un autre pays, un État peut faire usage de son droit interne pour exiger des contribuables ou des tiers (pas les États) de communiquer certains renseignements. Ces mécanismes ont été l'objet d'une attention accrue au cours des dernières années (certains sont nouveaux ou leur utilisation active est relativement nouvelle). Même si un État ne dispose pas de telles règles, il est utile d'avoir à l'esprit le recours à ces dispositions nationales par d'autres États et leur impact potentiel sur l'imposition. Ces dispositions comprennent :

(a) La Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) et le rapport de comptes bancaires étrangers (FBAR)

Ces deux régimes sont les régimes règlementaires nationaux des États-Unis d'Amérique. Ils valent d'être relevés pour deux raisons. En premier lieu, ils illustrent les efforts nationaux visant à forcer les contribuables et les tiers à fournir des renseignements supplémentaires au gouvernement. FBAR est une exigence de déclaration imposée aux parties qui ont un certain type de contrôle sur un compte bancaire étranger ou un lien avec celui-ci (pas nécessairement le bénéficiaire effectif). L'idée de base est que si le compte est divulgué, il est beaucoup plus facile pour l'administration fiscale de retracer tout revenu correspondant. FATCA, qui a été promulguée mais n'est pas encore pleinement en vigueur en 2013, est un régime réglementaire imposé à certaines « institutions financières étrangères » les obligeant à communiquer des renseignements concernant les contribuables américains qui détiennent des comptes dans des institutions financières étrangères. Les institutions financières étrangères qui ne communiquent pas ces renseignements aux États-Unis s'exposent au prélèvement d'impôts supplémentaires par les États-Unis sur certains revenus tirés par ces institutions aux États-Unis. Dans le cas de la FATCA, la décision unilatérale des États-Unis de mettre en œuvre un régime national a suscité, au cours de la dernière année, une réaction multilatérale. Un certain nombre de pays signent des accords intergouvernementaux avec les États-Unis pour mettre en place une façon plus réaliste permettant à leurs institutions financières étrangères résidentes de se conformer à la FATCA. L'élément le plus

intéressant a peut-être été l'annonce en avril 2013 que plusieurs États membres de l'Union européenne s'employaient de concert à élaborer leur propre accord sur le partage de renseignements concernant les comptes financiers, motivés par la législation FATCA aux États-Unis et par les accords intergouvernementaux bilatéraux que beaucoup de pays signent avec les États-Unis. Tous les États devraient porter attention aux efforts accrus déployés pour utiliser des tiers (notamment les intermédiaires financiers) pour fournir des renseignements, en particulier des renseignements générés et communiqués automatiquement.

b) Programme de divulgation volontaire

Les États peuvent mettre en œuvre des programmes qui encouragent leurs propres contribuables à se manifester et à divulguer volontairement au gouvernement leur omission de déclarer des revenus et leur omission de produire les formulaires requis — et à acquitter les impôts exigibles en conséquence. Les programmes de divulgation volontaire ont souvent un objet précis, par exemple, l'omission de déclarer des revenus de comptes financiers étrangers. Pour que ces programmes soient fructueux, il faut a) une menace crédible que le gouvernement procède à la vérification active de cette question, et b) un avantage clair pour les participants au programme de divulgation volontaire (par exemple, la réduction des pénalités). Qu'obtiennent les gouvernements des programmes de divulgation volontaire ? Ils obtiennent non seulement des renseignements concernant le contribuable participant, mais ils peuvent aussi obtenir (et peuvent exiger) des renseignements concernant les institutions financières, les conseillers et les autres personnes qui ont aidé le contribuable divulgateur à éviter leurs obligations fiscales. Ces renseignements sur des tiers peuvent être utilisés pour identifier d'autres contribuables impliqués dans l'évasion et la fraude fiscales.

Chapitre X

Utilisation abusive des conventions fiscales, évitement fiscal et fraude fiscale

Philip Baker*

1. Introduction

Le présent chapitre est axé sur plusieurs questions, toutes liées au thème de l'évitement fiscal. En résumé, il traite de ce qui suit :

- Comment prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales pour faciliter l'évitement fiscal
- Comment faire en sorte que les conventions fiscales n'entravent pas le bon fonctionnement des règles nationales de lutte contre l'évitement fiscal
- Comment utiliser les dispositions relatives à l'assistance administrative prévues dans les conventions fiscales comme un mécanisme efficace pour appuyer l'application des règles nationales de lutte contre l'évitement fiscal.

Ces principales questions sont examinées plus en détail ci-dessous.

1.1 Prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales

Les conventions fiscales procurent divers avantages fiscaux que les pays acceptent de s'accorder mutuellement pour éviter les doubles impositions et éliminer la barrière que les doubles impositions poseraient au commerce et à l'investissement transfrontaliers, à la circulation des personnes, etc. Des exemples de ces avantages fiscaux sont : l'exonération d'impôt dans l'un ou l'autre pays[1] ; la réduction des impôts retenus à la

* Conseiller de la Reine, Grays Inn Tax Chambers; Senior Visiting Fellow, Institute for Advanced Legal Studies, Université de Londres, Londres, Royaume-Uni.

[1] Par exemple, en vertu de l'article 13 (6) du Modèle de convention des

source sur les dividendes, intérêts et redevances[2] ; et un crédit d'impôt étranger ou une exemption pour éliminer la double imposition[3]. Ces avantages fiscaux sont susceptibles d'attirer l'attention des planificateurs fiscaux. Pour les pays concernés, il s'agit de veiller à ce que la convention fiscale ne soit pas utilisée de façon abusive et que l'avantage fiscal ne bénéficie pas à des personnes auxquelles il n'était pas destiné. En même temps, cependant, il importe que l'avantage fiscal soit accordé à ceux qui y ont véritablement droit ; refuser l'avantage fiscal dans les cas où il n'y a pas d'utilisation abusive de la convention fiscale serait contraire à l'objectif de sa conclusion par les deux pays.

1.2 Relation entre les règles nationales de lutte contre l'évitement fiscal et les dispositions des conventions fiscales

Tous les systèmes fiscaux contiennent des règles de lutte contre l'évitement fiscal, dont certaines spécifiques et d'autres générales. Dans un contexte transfrontalier, ces règles peuvent parfois conduire à imposer une transaction alors qu'une disposition d'une convention fiscale aurait pour effet d'empêcher le prélèvement de cet impôt. Par exemple, lorsqu'un contribuable a transféré artificiellement une source de revenus à un résident d'un autre pays, la législation anti-évitement[4] pourrait autoriser le pays à partir duquel le transfert a été fait à continuer à imposer les revenus générés. Cependant, une convention fiscale peut stipuler que les revenus ne sont imposables que dans l'autre pays, ce qui pourrait être invoqué contre l'application de la législation anti-évitement. Si cela a été fait délibérément, l'utilisation de la convention fiscale pour empêcher l'application d'une règle nationale de lutte contre l'évitement fiscal illustre une forme d'utilisation abusive de la convention fiscale.

Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (New York : Nations Unies, 2011) (Modèle de convention des Nations Unies).

[2] En vertu des articles 10, 11 et 12 du Modèle de convention des Nations Unies.

[3] En vertu de l'article 23 A ou B du Modèle de convention des Nations Unies.

[4] Par exemple, la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées ou la législation relative au transfert d'actifs à l'étranger.

1.3 Complément aux règles nationales de lutte contre l'évitement fiscal

Beaucoup de règles nationales de lutte contre l'évitement fiscal ne sauraient fonctionner efficacement que si les autorités fiscales connaissent les stratagèmes d'évitement fiscal ou peuvent recueillir des renseignements précis sur les revenus qui sont dans le champ d'application de la règle de lutte contre l'évitement fiscal. Dans un contexte transfrontalier, traditionnellement, il aurait été très difficile d'obtenir ces renseignements d'un autre pays. Les dispositions relatives à l'assistance administrative par l'échange de renseignements[5], et parfois par l'assistance en matière de recouvrement des impôts[6], peuvent appuyer l'action des règles nationales de lutte contre l'évitement fiscal de sorte qu'elles deviennent plus efficaces.

1.4 Les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies et l'évitement fiscal

Les paragraphes 8-103 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies abordent en profondeur l'utilisation abusive des conventions fiscales et l'évitement fiscal. Ces commentaires apportent des précisions sur de nombreux points évoqués dans le présent chapitre ; des renvois aux paragraphes pertinents de ces commentaires sont inclus ici et peuvent être consultés en conséquence.

Il convient également de noter que plusieurs articles du Modèle de convention des Nations Unies contiennent des règles spécifiques de lutte contre l'évitement fiscal, et celles-ci sont décrites ailleurs dans le présent manuel lorsque les articles en question sont considérés[7].

---

[5] Voir l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies.

[6] Voir l'article 27 du Modèle de convention des Nations Unies.

[7] Par exemple, voir le chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede, et, plus généralement, voir le chapitre premier, section 8, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian J. Arnold. Concernant l'administration des règles de lutte contre l'évitement fiscal, voir le chapitre III, section 3, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

Encore une fois, les renvois relatifs à ces dispositions spécifiques de lutte contre l'évitement fiscal sont inclus, soit ailleurs dans ce manuel, soit dans les commentaires pertinents sur le Modèle de convention des Nations Unies.

1.5 Une note sur la terminologie — évitement et fraude ; abus de conventions fiscales

Beaucoup de systèmes fiscaux nationaux font une distinction entre la fraude fiscale, lorsqu'un contribuable échappe au paiement des impôts dus (et qui est une matière criminelle), et l'évitement fiscal, qui consiste à éviter les impôts (qui n'est pas criminel, mais qui peut éventuellement entrainer une pénalité fiscale). La fraude fiscale implique, par exemple, la dissimulation délibérée de revenus ou la déclaration incomplète de revenus faite délibérément. Cette distinction n'est pas faite explicitement dans tous les systèmes fiscaux, mais il est utile de raisonner en termes de fraude fiscale (qui implique un comportement criminel) et d'évitement fiscal (qui est inacceptable, mais n'implique pas de comportement criminel).

Beaucoup de conventions fiscales ont un long titre qui renvoie à « la prévention des doubles impositions et de la fraude fiscale »[8]. À première vue, on pourrait penser que la convention fiscale ne concernait que la lutte contre la fraude fiscale et seulement avec un comportement criminel des contribuables. Cette formulation du long titre a une histoire qui remonte à la période précédant la Seconde Guerre mondiale, lorsque la distinction entre l'évitement fiscal et la fraude fiscale n'était pas aussi claire. Dans la pratique, les dispositions relatives à l'échange de renseignements dans les conventions fiscales, par exemple, sont plus couramment utilisées pour lutter contre l'évitement fiscal plutôt que contre la fraude fiscale. Lorsque la fraude fiscale criminelle est impliquée, les différents instruments internationaux de coopération en matière d'enquête et de poursuite des infractions pénales sont le plus souvent utilisés comme une base pour l'assistance administrative[9].

---

[8] Voir, par exemple, Titre du Modèle de convention des Nations Unies, note 7.

[9] Par exemple, les conventions d'entraide judiciaire relative à la coopération en matière pénale.

Un problème de terminologie qui se pose est de savoir ce qu'est un abus de convention fiscale. Cette question est examinée dans les paragraphes 23-26 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. Citant le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune[10] (Modèle de convention de l'OCDE), les commentaires des Nations Unies adoptent le « principe directeur » suivant :

> « Il est un principe directeur selon lequel on ne devrait pas consentir les avantages d'une convention de double imposition lorsqu'une importante raison de conclure certains arrangements ou transactions était de s'assurer une position fiscale plus favorable et que l'obtention de conditions plus favorables dans ces circonstances est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes ».

Les membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale souscrivent à ce principe et les commentaires expliquent[11] que deux éléments doivent être présents pour que certains arrangements ou transactions puissent être considérés comme constituant un abus des dispositions d'une convention fiscale : a) une raison importante de conclure ces arrangements ou transactions était de s'assurer une position fiscale plus favorable ; et b) l'obtention d'un traitement plus favorable est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes. Dans la détermination de l'objet et du but des dispositions pertinentes de la convention fiscale, les commentaires concernés sur le Modèle de convention des Nations Unies seront utiles.

2. Utilisation abusive des conventions fiscales

La présente section traite des moyens de garantir que les avantages fiscaux d'une convention fiscale ne bénéficient qu'aux personnes qui y ont véritablement droit et que la convention ne soit pas utilisée abusivement

---

[10] Organisation de coopération et de développement économique, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, (Paris : OCDE, 2010).

[11] Paragraphe 25 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

pour obtenir un avantage non prévu. Elle examine d'abord comment les pays peuvent empêcher l'utilisation abusive des conventions, puis se penche sur plusieurs exemples de transactions impliquant des abus potentiels de conventions fiscales.

2.1 Les moyens par lesquels les pays peuvent empêcher l'utilisation abusive d'une convention fiscale

Les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies énoncent six approches différentes utilisées par les pays pour empêcher et combattre l'utilisation abusive des conventions fiscales[12]. Chacune de ces approches est résumée ci-dessous.

2.1.1 Les règles législatives spécifiques de lutte contre l'évitement fiscal en droit interne[13]

Les pays peuvent adopter dans leur droit interne des règles spécifiques de lutte contre l'évitement fiscal qui préviennent certains types d'utilisations abusives des conventions fiscales. Par exemple, si un pays est confronté à un problème de contribuables qui déplacent leur résidence temporairement dans un autre pays pour bénéficier des avantages de la convention fiscale avec ce pays et éviter une imposition (par exemple, un contribuable qui déménage temporairement pour bénéficier de l'article sur les gains en capital en vue d'obtenir une exemption sur la cession d'actifs), le pays pourrait adopter une règle spécifique anti-évitement pour empêcher cette utilisation abusive de la convention. Cette règle pourrait prévoir, par exemple, que le pays peut continuer à imposer un type particulier de revenu ou de gain en capital, nonobstant les dispositions de la convention fiscale lorsque le contribuable déménage temporairement à l'étranger avec l'intention d'éviter une charge d'impôt.

Parce que ces règles spécifiques anti-évitement empêchent la jouissance de l'avantage fiscal qui aurait autrement été accordé par la

[12] Paragraphes 10-39 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[13] Paragraphes 12-19 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

convention fiscale, elles peuvent être considérées comme une forme de dérogation à la convention fiscale. Cependant, les deux pays concernés peuvent convenir que l'avantage ne devrait pas être accordé, et indiquer expressément dans la convention fiscale que les avantages de la convention ne seront pas accordés lorsque la règle spécifique anti-évitement s'applique. Ces règles soulèvent également la question de la relation entre les règles nationales anti-évitement et les dispositions de la convention fiscale, laquelle question est traitée dans la section 3 du présent chapitre.

2.1.2 Règles législatives générales anti-abus en droit interne[14]

Certains systèmes fiscaux comprennent une règle générale anti-abus dans la législation fiscale nationale. Encore une fois, il existe un risque de conflit entre cette règle générale anti-abus et les dispositions d'une convention fiscale. Cette question est traitée davantage dans la section 3 du présent chapitre, mais les commentaires sur le Modèle de convention des Nations Unies[15] (et les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE) confirment que ces règles font partie des règles nationales de base servant à déterminer quels faits donnent lieu à une charge fiscale et que ces règles ne sont pas affectées par les conventions fiscales.

On peut dire que les règles générales anti-abus sont souvent adoptées par les pays pour lutter contre les structures d'évitement fiscal innovantes et souvent très artificielles. Certaines de ces structures tentent de profiter des dispositions de la législation fiscale nationale, alors que d'autres profitent des avantages fiscaux accordés par les conventions fiscales. Si elles ne s'appliquaient pas aux arrangements qui constituent un abus des dispositions des conventions fiscales, de telles règles générales anti-abus risqueraient d'être nettement moins efficaces. En principe, donc, les règles générales anti-abus comprises dans le droit interne devraient fonctionner de manière à ce que les avantages des conventions fiscales soient refusés lorsque les règles sont applicables.

[14] Voir les paragraphes 20-27 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[15] Paragraphes 21 et 22 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

2.1.3 Doctrines judiciaires faisant partie du droit interne

Certains pays ont élaboré à travers leurs juridictions diverses doctrines anti-évitement, telles que celle de la « primauté du fond sur la forme » ou le concept d'« abus de droit ». Il s'agit essentiellement de doctrines relatives à l'interprétation de la législation fiscale. Selon les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies, rien n'empêche l'application d'approches judiciaires similaires à l'interprétation des dispositions des conventions fiscales[16].

2.1.4 Règles spécifiques anti-abus comprises dans les conventions fiscales[17]

On trouve un certain nombre de règles spécifiques anti-abus dans le Modèle de convention des Nations Unies (dont certaines sont abordées ailleurs dans le présent manuel)[18]. Par exemple, la disposition relative aux « sociétés d'impresario » à l'article 17 (2) du Modèle de convention des Nations Unies vise à lutter contre une forme particulière d'évitement fiscal qui pourrait être utilisée par des artistes ou des athlètes qui attribuent leurs revenus à d'autres personnes, en général une société sous leur contrôle. Il faut se reporter aux commentaires sur l'article spécifique où se trouve la disposition anti-abus.

2.1.5 Règles générales anti-abus comprises dans les conventions fiscales[19]

Mis à part les règles spécifiques anti-abus, certains pays ont tendance à inclure une règle générale anti-abus dans leurs conventions fiscales bilatérales. La version actuelle du Modèle de convention des Nations Unies ne contient pas une telle règle générale anti-abus, mais des

[16] Paragraphes 28-30 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[17] Paragraphes 31-33 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[18] Par exemple, voir le chapitre VII, Imposition des revenus d'investissement et des gains en capital, par Jan J.P. de Goede.

[19] Paragraphes 34-37 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

exemples du type de formulation que certains pays ont inclus sont décrits aux paragraphes 34–36 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies[20].

Le paragraphe 37 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies prévient qu'inclure de telles règles générales anti-abus pourrait être interprété comme une reconnaissance implicite du fait qu'il n'est pas possible, hormis par une telle disposition, d'utiliser d'autres approches pour contrer l'utilisation abusive des conventions fiscales. Il s'agit clairement d'une mise en garde que les pays doivent examiner soigneusement avant d'inclure de telles règles générales anti-abus dans leurs conventions.

2.1.6 L'interprétation des dispositions de la convention fiscale[21]

Les dispositions d'une convention fiscale sont sujettes à interprétation, et l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités[22] stipule que les traités doivent être interprétés de bonne foi et à la lumière de leur objet et de leur but. D'aucuns soutiennent l'approche selon laquelle une interprétation de bonne foi, en accord avec l'objet et le but d'une convention fiscale, amènerait à conclure qu'une telle interprétation ne peut admettre l'abus des dispositions de la convention fiscale[23]. Actuellement, cette approche ne fait pas l'unanimité, et il s'agit d'une question qui devrait être examinée très attentivement avant qu'une administration fiscale ne la soulève.

[20] Concernant les dispositions de limitation des avantages, voir le chapitre II, section 3.4, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

[21] Paragraphes 38 et 39 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[22] Convention de Vienne sur le droit des traités, 23 mai 1969.

[23] Actuellement, la jurisprudence internationale sur cette question est relativement mince, le principal exemple étant une décision de la Cour suprême fédérale suisse dans l'affaire A Holdings ApS c. Federal Tax Administration (2006) 8 ITLR 536.

2.2 Quelques exemples courants de transactions impliquant un abus potentiel des conventions fiscales

Cette partie de la section examine six exemples courants de transactions impliquant un abus potentiel des conventions fiscales et les moyens de le contrer en utilisant les différentes techniques décrites dans la partie précédente. Ces exemples ne sont pas exhaustifs : d'autres sont discutés aux paragraphes 40-99 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. Même les exemples donnés dans les commentaires ne sont pas exhaustifs et les pays seront certainement confrontés à de nouvelles formes d'utilisation abusive des conventions fiscales qui devront aussi être contrées en utilisant l'une des techniques décrites plus haut.

2.2.1 Chalandage fiscal et utilisation des sociétés relais[24]

L'exemple le plus courant d'abus de convention fiscale est sans doute le chalandage fiscal, lorsqu'une personne qui n'a pas droit aux avantages d'une convention fiscale met en place des arrangements qui utilisent d'autres personnes qui ont droit aux avantages afin d'accéder indirectement aux avantages de la convention. Pour prendre un exemple simple, supposons qu'une personne qui est résidente du pays A tire des revenus d'une source dans le pays C, mais il n'y a pas de convention fiscale entre les pays A et C. Cependant, il existe une convention fiscale entre le pays B et le pays C qui offre un avantage fiscal intéressant. La personne constitue une entité — généralement une « société relais » — dans le pays B de sorte que les revenus soient réalisés par cette société, qui bénéficie de l'avantage de la convention fiscale avec le pays C. Ces arrangements auront souvent recours à la capacité à tirer des revenus du pays B sans payer d'impôt dans ce pays ou sur le paiement effectué à partir de ce pays.

Le chalandage fiscal n'est pas un phénomène nouveau et l'utilisation de sociétés relais a été examinée par l'OCDE dans un rapport adopté en 1986[25].

---

[24] Paragraphes 47-57 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. Voir aussi le chapitre II, section 5, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

[25] OCDE, Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais, 27 novembre 1986.

Diverses méthodes sont proposées dans les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies pour lutter contre le chalandage fiscal, et les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE traitent également de cette question[26]. Un exemple d'une règle spécifique anti-abus comprise dans la plupart des conventions fiscales est le concept de « bénéficiaire effectif » aux articles 10, 11 et 12 du Modèle de convention des Nations Unies[27]. Un examen de l'identité du bénéficiaire effectif des dividendes ou des intérêts, par exemple, peut être une approche qui contre efficacement une tentative d'abus de convention fiscale par l'entremise du chalandage fiscal.

2.2.2 Transfert de revenus[28]

Ce sujet comprend la gamme des transactions et arrangements qui sont conçus pour que des revenus, qui reviendraient normalement à un contribuable, reviennent plutôt à une personne ou entité liée dans le but de bénéficier des avantages de la convention qui ne seraient autrement pas disponibles. Un exemple simple serait l'utilisation d'une « société écran », souvent située dans une juridiction à faible imposition, à laquelle le bien est transféré pour que les revenus reviennent à cette société. Il y a d'autres exemples de transfert de revenus dans les commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

Le bien-fondé du transfert de revenus peut être contesté par l'utilisation des différentes méthodes décrites plus haut. Par exemple, le bien-fondé des sociétés écrans peut être contesté par l'utilisation de la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées, qui est une illustration d'une règle spécifique anti-évitement en droit interne[29].

---

[26] C'est cité au paragraphe 56 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

[27] Sur la notion de bénéficiaire effectif, voir le chapitre II, section 4.2 et la bibliographie, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

[28] Divers exemples de transfert de revenus sont discutés dans les paragraphes 62-80 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. Voir aussi le chapitre II, section 5.3, Personnes admissibles aux avantages de la convention, par Joanna Wheeler.

[29] Il importe donc de veiller à ce que le fonctionnement de la législation

2.2.3 Le recrutement international de main-d'œuvre[30]

Au titre de l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies, un employé qui est un résident du pays A et qui part travailler dans le pays B pendant moins de 183 jours ne sera imposable que dans le pays B sur son salaire si son employeur est un résident du pays B (ou dispose d'un établissement stable dans le pays B). Cela a conduit par le passé à un stratagème d'évitement fiscal par lequel des employés ont été envoyés pour travailler dans un pays, mais leur contrat légal de travail était formellement conclu avec un employeur résidant hors de ce pays. Ce serait le cas même si l'employé travaillait pour le bénéfice économique d'une société dans l'État d'accueil. Cela a donné lieu à un problème connu sous l'appellation de « recrutement international de main-d'œuvre ».

La réponse à ce problème est abordée dans les commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies et implique une interprétation correcte de la convention fiscale pour déterminer qui est en réalité l'employeur du travailleur. Certaines des approches décrites plus haut peuvent être appliquées afin de déterminer que le véritable employeur est la société qui dirige le travail de l'employé et bénéficie des avantages économiques de ce travail (parfois appelé « l'employeur économique »).

2.2.4 Contourner les exigences de seuil de la convention[31]

Plusieurs dispositions comprises dans les conventions fiscales contiennent des seuils qui modifient les droits d'imposition des deux pays. Par exemple, en vertu de l'article 10 (2) du Modèle de convention des Nations Unies, le niveau de la retenue d'impôt sur les dividendes payés par une société est généralement inférieur lorsque la société

relative aux sociétés étrangères contrôlées ne soit pas entravé par la convention fiscale ; cette question est abordée à l'article 3.

[30] Paragraphe 81 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. C'était également le sujet d'un rapport de l'OCDE en 1985, qui est inclus dans « Tendances de la fiscalité internationale » (OCDE, Paris, 1985).

[31] Paragraphes 94-99 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

actionnaire a un investissement direct d'au moins 10 % dans la société qui paie les dividendes[32]. Une société peut s'engager dans un arrangement artificiel par lequel elle est en mesure de satisfaire à l'exigence du seuil et bénéficier du niveau inférieur de retenue d'impôt, même si en substance (par opposition à la forme) l'investissement en est un de portefeuille au-dessous du seuil. Les commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies décrivent les moyens de répondre à ce type d'évitement.

2.2.5 Modification de la classification des revenus[33]

Les articles de fond de toute convention fiscale répartissent les droits d'imposition entre les pays en fonction de la classification des revenus (revenus d'entreprise, dividendes, intérêts, redevances, etc.). Si la classification des revenus peut être modifiée, il peut en résulter la réduction des droits d'imposition de l'un des pays et le résultat n'est pas celui prévu par les deux pays. Un exemple courant est la situation où une convention fiscale prévoit un niveau de retenue d'impôt sur les dividendes supérieur à celui sur les paiements d'intérêts. Les contribuables peuvent structurer leurs arrangements de telle sorte que les revenus qui constituent véritablement la distribution des bénéfices (et qui devraient donc être considérés comme des dividendes) prennent la forme d'un paiement d'intérêt et bénéficient d'une retenue d'impôt inférieure.

Ce type d'évitement fiscal peut être contré par l'interprétation correcte des définitions des différentes catégories de revenus. Aussi, peut-il être nécessaire d'inclure une disposition spécifique anti-évitement dans une convention fiscale si l'évitement fiscal par la modification de la classification des revenus est un phénomène courant.

[32] D'autres exemples comprennent le seuil temporel pour un établissement stable à l'article 5 (3), et le niveau de biens immobiliers appartenant à une société, une société de personnes, une fiducie ou une succession aux fins de l'article 13 (4) du Modèle de convention des Nations Unies.

[33] Paragraphes 86-93 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies.

2.2.6 Abus de crédits d'impôt fictifs

Certaines conventions fiscales avec des pays en développement prévoient un crédit d'impôt fictif. Il s'agit d'un crédit accordé dans le pays de résidence de l'investisseur, pas seulement au titre de l'impôt effectivement acquitté au pays en développement, mais un « crédit fictif » au titre de l'impôt qui aurait été exigé dans le pays d'accueil, en l'absence des incitations fiscales prévues par la législation qui accorde une réduction ou une exemption de l'imposition à l'égard d'activités qui sont considérées comme encourageant le développement économique[34].

Ces types de crédits d'impôt fictifs pourraient donner lieu à une forme d'évitement fiscal abusif si, par exemple, un contribuable demande un crédit fictif auquel il n'a pas droit. Si une convention fiscale prévoit un crédit d'impôt fictif, le pays de résidence de l'investisseur doit procéder aux vérifications qui s'imposent (en utilisant les dispositions relatives à l'échange de renseignements décrites plus haut) pour veiller à ce que le crédit fictif ne soit accordé que dans les situations où le contribuable y a légitimement droit. L'échange de renseignements peut être particulièrement utile aux pays dans leur lutte contre les utilisations abusives des conventions fiscales, telle que celle-ci.

3. La relation entre les règles nationales anti-abus et les conventions fiscales

Le deuxième aspect de l'utilisation abusive des conventions fiscales abordé dans le présent chapitre concerne la relation entre les règles nationales anti-évitement (ou anti-abus) et les conventions fiscales. Il importe que les dispositions d'une convention fiscale ne rendent pas inefficace l'application des règles nationales anti-évitement (qu'il s'agisse des règles spécifiques ou générales). Un exemple où cela a soulevé un problème par le passé a trait à la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées en vertu de laquelle les bénéfices reçus par une filiale contrôlée dans une juridiction à faible imposition sont attribués à la société mère et imposés, soit comme une distribution réputée

[34] Voir aussi le chapitre premier, section 6.2.3, Aperçu général des questions liées à l'application des conventions de double imposition, par Brian Arnold.

de cette société ou comme des bénéfices de cette société. Lorsque la filiale est résidente d'un pays qui a conclu une convention fiscale avec le pays de résidence de la société mère, on a parfois soutenu que des dispositions (telles que l'article relatif aux bénéfices des entreprises) de la convention fiscale empêchent l'application de la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées[35]. Lorsque les arrangements ont été conclus en vue de se fonder sur les dispositions de la convention fiscale pour empêcher l'application de la législation anti-évitement, cela peut être considéré comme une utilisation abusive des conventions fiscales.

La question des éventuels conflits entre les règles anti-abus et les dispositions des conventions fiscales est traitée aux paragraphes 14-19 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention des Nations Unies. La conclusion est que de tels conflits peuvent souvent être évités en conduisant une analyse détaillée de l'application des dispositions. Lorsque l'éventualité d'un conflit est prévue au moment de la négociation d'une convention fiscale, la solution qui confère la plus grande certitude est d'y inclure une disposition expresse confirmant que ses dispositions n'empêchent pas l'application de la règle nationale anti-évitement. Les cas qui ont soulevé problème se sont posés lorsque la convention ne se prononçait pas sur ce point, si bien qu'on pouvait soutenir que la convention empêchait l'application de la législation anti-évitement.

Cette question est également abordée dans le Modèle de convention de l'OCDE, et on peut citer les paragraphes 7-26.2 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

4. Détecter et combattre les stratagèmes agressifs d'évitement fiscal impliquant les conventions fiscales

Tous les pays sont susceptibles d'avoir des dispositions dans leur droit interne pour combattre les stratagèmes agressifs d'évitement fiscal. Il peut s'agir de règles spécifiques anti-évitement qui contrent certains

[35] Ça s'est posé dans plusieurs pays : pour des exemples d'affaires judiciaires sur cette question, voir la décision de la justice française dans l'affaire Re Schneider SA (2002) 4 ITLR 1077, et celle de la justice anglaise dans l'affaire Bricom (1997) 1 OFLR 365.

types de stratagèmes ou de règles générales anti-évitement. Il y aura aussi des lois criminalisant la fraude fiscale, telle que la dissimulation délibérée d'actifs à l'étranger.

Cependant, dans un contexte transfrontalier, l'efficacité de ces règles anti-évitement peut être limitée de manière significative, parce qu'un pays ne peut pas obtenir des renseignements précis (ou souvent quelque information que ce soit) sur les actifs ou les activités d'un contribuable à l'étranger.

L'efficacité des règles nationales anti-évitement peut également être compromise parce que les actifs d'un contribuable sont situés à l'étranger et il est impossible de faire respecter une créance fiscale dans l'autre pays.

Pour ce qui concerne ces deux questions, les conventions fiscales peuvent améliorer de manière significative l'efficacité des règles anti-évitement via les dispositions d'assistance administrative mutuelle contenues dans les conventions.

La principale disposition d'assistance administrative mutuelle est celle relative à l'échange de renseignements sur la base de l'équivalent de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies. Depuis 2011, cependant, le Modèle de convention des Nations Unies comprend une deuxième disposition d'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des impôts à l'article 27 (et le Modèle de convention de l'OCDE a inclus une disposition similaire en 2003). Chacune d'elles est examinée plus bas.

4.1 Échange de renseignements[36]

Les dispositions des conventions fiscales basées sur le Modèle de convention des Nations Unies ne sont pas les seuls moyens par lesquels les pays peuvent convenir d'échanger des renseignements. Sur une base bilatérale, les pays peuvent conclure des accords relatifs à l'échange de renseignements fiscaux, lesquels diffèrent des conventions fiscales de portée générale en ce qu'ils ne traitent que de l'assistance administrative par l'échange de renseignements. Depuis 2011, la Convention

[36] Voir le chapitre IX, Échange de renseignements, par Diane M. Ring.

multilatérale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[37] est ouverte à la signature par les pays qui ne sont pas membres de l'OCDE ou du Conseil de l'Europe. La Convention multilatérale compte de nombreuses dispositions relatives à l'assistance administrative mutuelle par l'échange de renseignements et par l'assistance transfrontalière en matière de recouvrement des impôts.

Il est d'usage d'inclure un article sur l'échange de renseignements dans toutes les conventions fiscales bilatérales, en général sur la base de l'article 26 des Modèles de convention des Nations Unies ou de l'OCDE. Le champ d'application de cet article a changé dans les différentes éditions des deux Modèles de convention et il est maintenant beaucoup plus large. Ainsi, dans la version actuelle de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles premier et 2 du Modèle de convention, si bien qu'il ne se limite pas aux personnes qui sont résidentes d'un ou des deux États parties à la convention, ni ne se limite aux impôts visés par la convention fiscale. Le critère pour l'échange de renseignements est de savoir si ces renseignements sont « vraisemblablement pertinents » pour appliquer les dispositions de la convention fiscale ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts. C'est l'échange de renseignements aux fins de mise en œuvre des règles nationales anti-évitement qui est particulièrement mis en évidence ici.

Traditionnellement, les dispositions relatives à l'échange de renseignements telles que l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies visent trois formes d'échange de renseignements. En premier lieu, l'échange sur demande lorsqu'une demande spécifique est faite par un État pour obtenir des renseignements de l'autre. En deuxième lieu, l'échange spontané de renseignements lorsque les autorités fiscales d'un État reçoivent des renseignements qu'ils considèrent comme pouvant être vraisemblablement pertinents pour l'administration des impôts dans l'autre État. En troisième lieu, l'échange automatique de renseignements lorsque certaines catégories de

[37] Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale OCDE/Conseil de l'Europe, disponible sur http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Amended_Convention_June2011_EN.pdf.

renseignements — paiements d'intérêts bancaires aux titulaires de comptes résidents de l'autre État, par exemple — sont échangées automatiquement et régulièrement. L'échange automatique de renseignements, en particulier, peut identifier les contribuables qui ont cherché à éviter l'imposition en transférant des actifs à l'étranger et n'ont pas inclus les revenus de ces actifs dans leurs déclarations de revenus.

L'efficacité de l'échange automatique de renseignements dépend dans une très large mesure de la capacité de l'État qui reçoit les renseignements à les lier à un contribuable donné dans leur juridiction. Des renseignements précis sur le bénéficiaire effectif des revenus, ou même le numéro d'identification fiscale du bénéficiaire, peuvent grandement contribuer à améliorer l'efficacité.

La version actuelle de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies traduit le plus récent consensus international sur l'échange de renseignements. Ainsi, en vertu de l'article 26 (4) du Modèle de convention des Nations Unies, l'État requis est-il tenu de mettre en œuvre ses mesures de collecte de renseignements pour obtenir les renseignements demandés quand bien même il n'aurait pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales. Autrement dit, l'État requis ne peut pas refuser de collecter et de fournir des renseignements pour la seule raison qu'il n'a aucun intérêt national dans de tels renseignements. Auparavant, la position de certains pays était qu'ils fourniraient des renseignements déjà contenus dans leurs dossiers, mais n'iraient pas collecter des renseignements uniquement à des fins d'échange. Le consensus d'« aucun intérêt national » exige maintenant la collecte de renseignements aux seules fins d'échange avec un autre pays.

En outre, l'article 26 (5) du Modèle de convention des Nations Unies traduit le consensus selon lequel un État ne peut pas refuser de fournir des renseignements pour la seule raison qu'ils sont détenus par une banque ou une autre personne à titre fiduciaire, par exemple. Cela traduit le consensus selon lequel le secret bancaire ne devrait pas être un obstacle à l'échange de renseignements entre pays à des fins fiscales.

Enfin, l'article 26 (6) du Modèle de convention des Nations Unies autorise les autorités compétentes à instituer des méthodes et techniques appropriées en ce qui concerne l'échange de renseignements.

Cela permettrait d'en venir à un accord en vue de recenser les catégories de renseignements à soumettre à l'échange automatique, ainsi que de convenir d'autres méthodes d'utilisation de l'échange de renseignements dans le but d'améliorer l'efficacité des dispositions de lutte contre l'évitement fiscal. Par exemple, cela pourrait être des accords entre les autorités compétentes pour procéder à des vérifications conjointes des contribuables qui opèrent dans les deux pays concernés, ou un partage de renseignements entre les deux autorités compétentes concernant les stratagèmes agressifs de planification fiscale qui ont été identifiés dans l'un ou l'autre pays.

À bien des égards, les dispositions relatives à l'échange de renseignements dans les conventions fiscales constituent l'un des instruments les plus puissantes dont disposent les autorités fiscales pour lutter contre les stratagèmes agressifs de planification fiscale et la fraude fiscale.

4.2 Assistance en matière de recouvrement des impôts[38]

Il arrive qu'un pays soit en mesure d'identifier et de combattre certains dispositifs d'évitement fiscal, mais ne puisse pas recouvrer les impôts parce que les actifs du contribuable sont situés à l'étranger. La version 2011 du Modèle de convention des Nations Unies contient à l'article 27 une disposition d'assistance en matière de recouvrement des impôts. Il existe aussi de nombreuses dispositions d'assistance en matière de recouvrement des impôts dans la Convention multilatérale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ces dispositions visent le recouvrement des impôts, ainsi que des intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement.

4.3 Organisation interne au sein de l'autorité fiscale pour détecter et combattre les stratagèmes agressifs d'évitement fiscal

Il va sans dire que des structures organisationnelles appropriées doivent être mises en place au sein de chaque autorité fiscale pour détecter et combattre efficacement tous les stratagèmes agressifs d'évitement fiscal.

[38] Voir aussi le chapitre III, section 4.4, Imposition des résidents sur les revenus de source étrangère, par Peter A. Harris.

Cela peut impliquer un groupe spécial composé de fonctionnaires formés et expérimentés pour identifier ces stratagèmes et prendre des mesures pour les combattre en invoquant les lois nationales et les dispositions des conventions fiscales relatives à l'échange de renseignements, par exemple. Le groupe doit avoir facilement accès au personnel chargé de l'échange de renseignements (qui peut faire partie de ce groupe).

Ce groupe doit également être suffisamment formé pour faire la distinction entre l'évitement fiscal et les activités et structures parfois complexes utilisées par les groupes multinationaux qui ne reposent pas sur des motifs fiscaux et ne constituent pas un évitement agressif : de précieuses ressources peuvent être gaspillées et un préjudice peut être causé à la réputation d'un pays hôte d'investissement direct étranger si des arrangements qui ne relèvent pas de l'évitement fiscal agressif sont contestés inutilement.

5. Observations finales

On estime parfois que les pays devraient faire preuve de prudence lorsqu'ils concluent des conventions fiscales parce qu'ils peuvent créer des possibilités d'évitement fiscal. Le danger de l'utilisation abusive des conventions fiscales existe certainement, et les pays doivent en être conscients et être au fait des moyens de prévenir ou de contrer cet abus.

En même temps, à travers les dispositions d'assistance administrative par l'échange de renseignements ou l'assistance en matière de recouvrement transfrontalier des impôts, les conventions fiscales peuvent doter les pays d'un instrument puissant pour détecter et contrer l'évitement fiscal et la fraude fiscale.

Un dernier avertissement s'impose peut-être. Les conventions allègent la double imposition, soit par une réduction d'impôt, soit par une exonération ou un crédit d'impôt. Si l'évitement fiscal est trop facilement alléguée et les avantages de la convention refusés, les bénéfices associés aux conventions en termes d'élimination des obstacles au commerce et à l'investissement peuvent être réduits à néant. Comme dans les cas de l'évitement fiscal national, il faut veiller à distinguer entre les arrangements abusifs et ceux qui sont compatibles avec l'objet de la convention fiscale.